

الفروض * المفاهيم * المبادئ * المعايير

تأليف

الدكتور / يوسف محمود جربوع

دكتوراه فلسفة في المحاسبة

تخصص مراجعة حسابات

عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA

الطبعة الثانية

فبراير 2014

الأستاذ الدكتـور يوسف محمود جربوع
دكتوراه فلسفة في المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

"وَمَا أُوتِيتُمْ مِنْ الْعِلْمِ إِلاَّ قَلِيلاً"

صدق الله العظيم

المقدمة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام علي أشرف الأنبياء والمرسلين نبينا ورسولنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين... وبعد

فهذه الطبعة الثانية من كتاب (**نظرية المحاسبة**) ويحتوي هذا الكتاب على عشرة فصول وتتضمن التطور الفكري المحاسبي، ومفاهيم الإطار النظري للمحاسبة والمفاهيم الأساسية للمحاسبة، الفروض والمبادئ الحسابية الأساسية، القوائم المالية والخصائص النوعية التي يجب مراعاتها عن إعدادها، والاستهلاك في المحاسبة، ثم تقويم بضاعة آخر المدة، ومحاسبة نفقات البحث والتطوير من وجهة نظر لجنة معايير المحاسبة الدولية، وكذلك المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار، وكذلك المعالجة المحاسبية لتكاليف البيئة، كما تضمن هذا الكتاب أسئلة وتطبيقات عملية للاسترشاد بها في معالجة كثير من الفروض والمفاهيم والقواعد والمبادئ والمعايير التي تطلبها الممارسة العملية للمحاسبة سواء عن طريق الاختيارات التي تم ترجمتها إلى اللغة العربية أو حالات عملية مستقاه من امتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين على مستوى البلاد العربية.

آملاً أن أكون قد وفقت في إعداد هذا الكتاب ليكون معيناً ومساعداً طلبة الجامعات والدارسين والباحثين في وطننا العربي الكبير.

والله من وراء القصد والهادي إلى سواء السبيل.

المؤلف

الدكتور/ يوسف محمود جربوع

المحتويات

الفصل الأول

(1) التطور المحاسبي:-

(أ) الجانب الفني للمحاسبة.

(ب) المحاسبة مهنياً وأكاديمياً.

(2) المحاسبة كنظام للمعلومات.

(3) الاتحادات المهنية للمحاسبة.

(4) المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية.

مقدمة

تؤكد جميع الدراسات المتعلقة بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصيتين متلازمتين لهذا التطور وهما:-

(1) الاستمرارية.

(2) التغيير.

(1) الاستمرارية.

تشير إلى أن هناك كثيراً من عناصر الفكر التطبيقي تثبت فائدتها واستقرت مع مرور الزمن فأصبحت كالحكمة التقليدية أو المتعارف عليها وهذا يفسر مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية التي نسير عليها في وقتنا الحاضر وترجع إلى بداية ظهور المحاسبة " القيد المزدوج ".

(2) التغيير:

وهو تجسيد للطبيعة الديناميكية والقدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة من اقتصادية واجتماعية وسياسية، ومن مزايا هذه الخاصية في مجال المحاسبة أن لا يتم التغيير في المحاسبة إلا بعد التثبيت من الجدوى الاقتصادية وضرورة هذا التغيير وليس بمجرد الرغبة في هذا التغيير، وهذا ما يبرر بطئ التطور المحاسبي وعدم خروجه بشكل مناسب عن المألوف في الزمان والمكان.

ومن المفيد هنا أن نستعرض في إطار تاريخي بعض التعاريف الذي يسير عليه التطور الفكري والتاريخي للمحاسبة.

- وفي عام 1940م أعطى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعريفا للمحاسبة على أنها:-

" فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداق التي لها طبيعة مالية وتفسير التي تسفر عن هذه العمليات والأحداث"

- ويلاحظ أن هذا التعريف يعتبر المحاسبة بأنها حرفة وليس اعتبرها حقل من حقول العلم والمعرفة ويلاحظ أن هذا التعريف أن المحاسبة هي كل ما يقوم بعمله المحاسبون.

- وفي عام 1966م قدمت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A.A.A) تعريفاً للمحاسبة وهو:-

" تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي القوائم المالية مكن تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة".

ونلاحظ بأن هذا التعريف نقل المحاسبة من القضايا والمسائل الإجرائية لأمور قد تمت إلى مسائل وإجراءات تنص على الأهداف التي يجب أن تعمل القوائم المالية على تحقيقها، لذلك أخذ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بهذا الاتجاه عام 1970، وأضاف أن المعلومات التي تعدها المحاسبة يجب أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وفي ترشيد عملية الاختيار".

ويلاحظ أيضاً أن هذا التعريف يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها.

- وفي عام 1975م قدم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعريفاً جديداً للمحاسبة تم من خلاله تحديد هدف المحاسبة على أنها:-

" توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وأنه إذا تم توفيرها ستحقق مزيداً من الرفاه الاجتماعي".

ويعتبر هذا التعريف تجسيداً للاتجاه الحديث في المحاسبة والذي يفضل اهتمام القوائم المالية باتجاه أكثر اتساعا بحيث تتضمن من خدمة المجتمع والعمل على تحقيق رفاهيته، وهذا يتناسب مع مفهوم الأداء الاجتماعي للمشروعات الاقتصادية والذي أظهر اهتماما جديداً للمحاسبة وهو قياس الأداء الاجتماعي للمشروعات أو ما يسمى بالمحاسبة الاجتماعية.

- وكذلك مرت طريقة القيد المزدوج بمرحلتين عند معالجتها للأحداث المالية:-

(المرحلة الأولى):

اعتمدت على تصنيف الحسابات إلى طائفتين (الحسابات الحقيقية) و (الحسابات الشخصية) وهي الحسابات التي تنعكس في قائمة المركز المالي للمنشأة، و يتم تحديد دخل الفترة في هذه المرحلة وفق ما يسمى مدخل الميزانيات أو طريقة مقابلة الميزانيات حيث يحدد دخل الفترة من العلاقة بين:-

- دخل الفترة = صافي الأصول آخر المدة – صافي الأصول أول المدة.
- صافي الأصول = الأصول – الخصوم.

قائمة الدخل:

الدخل = الإيرادات – المصروفات.

ونلاحظ بأن مدخل الميزانيات اعتمدت على الحسابات الحقيقية والشخصية المتعلقة بالميزانية وحدد دخل الفترة بمقابلة صافي أصول آخر المدة مع صافي أصول أول المدة وذلك حسب ما يلي:-

صافي الأصول آخر المدة **

(-) صافي الأصول أول المدة **

صافي الأصول **

صافي الأصول = دخل الفترة = حقوق المليكة.

ملاحظة:-

يجب الأخذ بالاعتبار أي زيادة على رأس المال بالمنشأة من خلال التوظيفات والمسحوبات ويلاحظ بأن مدخل الميزانيات في تحديد دخل الفترة لم يترك ضرورة تنظيم قائمة الدخل أو حسابات ختامية، للمنشأة (قائمة الدخل) وذلك لبيان صافي دخل الفترة وذلك لأن دخل الفترة إنما يتحقق من خلال العمليات المختلفة التي تقوم بها المنشأة مع الآخرين وهنا ظهرت أهمية قائمة الدخل لأنها تبين القدرة الكسبية للمشروع من خلال الفترة المدروسة ومصادر تحقق هذا الدخل وسمى هذا النهج أو الطريقة بمدخل العمليات.

الخلاصة:

نلاحظ أن مرحلة إمساك الدفاتر " تطوير الجانب الفني " تعكس لنا الاهتمام في الجوانب التطبيقية والجهود التي بذلت لتطوير الجوانب الفنية اللازمة، ولاعتقاد المحاسبين في ذلك الوقت فإن المحاسبة نوع من الفن التطبيقي وليس فرعاً من فروع المعرفة وأنها لا تملك إطار فكري أو نظرية قائمة بذاتها.

المرحلة الثانية:-

ونتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة ظهرت أنواع جديدة من الحسابات هي ما تسمى بالحسابات الاسمية (المصروفات والإيرادات) وأصبح من الضروري إعداد الحسابات الختامية في آخر المدة (قائمة الدخل) لمعرقة نتيجة أعمال المشروع وسمي هذا المدخل بمدخل العمليات.

- ولقد توجه الاهتمام منذ القرن التاسع عشر إلى تطوير المحاسبة مهنياً وأكاديمياً و ذلك نتيجة لعدة عوامل وظروف اقتصادية من أهمها:-

(1) ظهور الثورة الصناعية الكبرى.
(2) ظهور اتساع الشركات المساهمة.
(3) فرض الضرائب على الأشخاص والشركات.
(4) ظهور الشركات والمؤسسات ذات المنافع العامة.

(1) <u>ظهور الثورة الصناعية:-</u>

أدت إلى اتساع الشركات الصناعية المتخصصة وإيجاد مصادر جديدة للتمويل مما أدى إلى وجود فرع جديد من المحاسبة وهو محاسبة التكاليف:

- **دورة مستنديه لبند الأجور.**
- **دورة مستنديه لبند المواد الخام.**
- **دورة مستنديه لعنصر م. ص .غ .م.**

كما أدى إلى إيجاد قواعد ومبادئ وأعراف محاسبية تحمي حقوق أصحاب المشروع وحقوق الغير، كما وأدى إلى مفاهيم جديدة (احتياطات إجبارية واحتياطات اختيارية).

(2) <u>اتساع الشركات المساهمة:-</u>

- أدى إلى زيادة عدد الأشخاص المساهمين في الشركة الواحدة واتساع رقعة الجغرافيا لتواجد المساهمين ولأعمل الشركة المساهمة مما تعذر معه إدارة الشركة بشكل مباشر. وهذا أدى إلى قيام الجمعية العمومية للمساهمين بانتخاب مجلس إدارة توضع تحت تصرفه موارد المنشأة المملوكة " كرأس المال الموظف " والمقترض " و " حقوق الغير " فأصبح مجلس الإدارة يلعب دور الوكيل في إدارة هذه الموارد نيابة عن المساهمين والمقترضين وعند قيامه بواجباته اصطدم بمجموعة من التناقضات:-

(التناقض الأول):-

- التناقض بين مصلحة حامل السهم وحامل السند، ويحدث هذا التناقض نتيجة لرغبة المساهمين بزيادة توزيعات الأرباح وزيادة معدل العائد على السهم الواحد بينما يرغب حاملي السند بزيادة الاحتياطي والأرباح المحتجزة حتى يستطيع الحصول على أمواله في مواعيدها المستحقة، ويتم حل هذا التناقض بإيجاد بعض التشريعات المالية التي بينت كيفية توزيع الأرباح بما يضمن حق الدائنين وحقوق المساهمين.

(التناقض الثاني):-

- التناقض ما بين مصلحة الإدارة ومصالح المساهمين ويبرز هذا التناقض من خلال رغبة الإدارة بتعظيم الرفاه الخاص، والاستقرار في القرار مما يؤدي إلى زيادة المصروفات الخاصة والتفرد بإدارة الموارد بعيداً عن رقابة المساهمين مما أدى إلى تطوير جوانب معينة من المحاسبة توضح نسبة الأرباح كمكافآت لمجلس الإدارة وهذا يؤدي بدوره إلى تخفيض المصروفات الخاصة كما أدى هذا التناقض إلى تعيين مراجع خارجي على أعمال الإدارة وذلك من خلال تدقيق مراجعة التقارير المالية المقدمة من مجلس الإدارة إلى الجمعية العمومية للمساهمين وهذا بدوره أوجد مهنة مراجعة الحسابات وظهورها بحيث أصبح المحاسب في المنشأة يقوم بإعداد بياناته مسترشدا بمبادئ محاسبته مقبولة وبغض النظر عن موقف الإدارة تجاه ذلك.

كما برزت مجموعة من أصول وقواعد مهنة المراجعة (أدلة المراجعة الدولية) والتي يسترشد بها مراجع الحسابات عند كتابة تقريره عن البيانات المالية وهذا يحمي المحاسب ضمن المنشأة والمراقب المالي من سلطة الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين والقضاء.

(التناقض الثالث):-

- كما أن هناك تناقض ومراجع الحسابات الخارجي فيمكن لمجلس إدارة أن يقوم بإعداد تقارير مالية تظهر نتائج غير واقعية كزيادة الأرباح وذلك لبقائه مستمراً في الإدارة، وعلى المراجع الخارجي أن يعمل على كشف جميع الأخطاء في التقارير المقدمة إليه استناداً إلى أدلة المراجعة الدولية وبالتالي يعيد تقويم عمل الإدارة،

وهنا برزت الحاجة إلى إيجاد جمعيات مهنية تعمل على صياغة أدلة ومعايير المراجعة والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وتحمي المحاسبين والمراجعين عند المساءلة أمام الإدارة وأمام الجهات الخارجية، حيث أدت هذه العوامل مجتمعة إلى إيجاد الجمعيات والهيئات والمعاهد المهنية للمحاسبة والمراجعة طورت هذه المهن من خلال الممارسة ومن خلال وضع الإطار النظري لها.

(2) المحاسبة كنظام للمعلومات:-

هي المرحلة الثالثة من مراحل تطور الفكر المحاسبي وهي ما يمكن أن نسميها بمرحلة المحاسبة الإدارية وهي وليدة القرن العشرين وتمثل استجابة من جانب المحاسبين لانتشار الفكر الخاص لمدرسة الإدارة العملية والتي تنادي بشعار هام هو (ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته).

وهنا تبين أن الدور الأساسي للمحاسب بقياس التكاليف الإنتاجية والربحية وتقييم الأداء وبالتالي أصبح المحاسب مسؤولاً عن نظام المعلومات الرسمي في المنشأة وذلك بهدف ترشيد الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة عامة في مجال اتخاذ القرارات.

كما استمر تطور المحاسبة الإدارية في اتجاه آخر هو الاستعانة بأساليب التحليل الكمي مثل (الإحصاء) بحوث العمليات وذلك لتحقيق أمرين:-

أولاً:

تطور البيانات المحاسبية نفسها كإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف التفاضلية وهي (الفرق بالتكاليف بين مستويين نشاط بالزيادة).

ثانياً:-

التعرف على احتياجات نماذج اتخاذ القرارات والمعلومات مثل التكاليف والإيرادات الحدية هي (التكلفة آخر وحدة منتجة) والإيراد الجدي (آخر وحدة تحقق إيراد) وتكلفة الفرصة البديلة هي (تضحية بإيراد وليس بتكلفة).

والهدف من الأمرين المذكورين هو توفير المعلومات الملائمة وتوزيعها على مراكز اتخاذ القرارات داخل المنشأة ونتيجة للتطور السريع في المحاسبة أمكن تقسيمها إلى نوعين رئيسين:-

(1) المحاسبة المالية:-
والتي تهتم بمشاكل القياس والعرض بغرض مقابلة احتياجات الأطراف الخارجية (مستخدمين خارجيين).

(2) المحاسبة الإدارية:-
والتي تهمت بمشاكل القياس والعرض للاستخدامات الداخلية في المنشأة.

(3) الاتحادات المهنية المحاسبية:-
أدى التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي رافق الثورة الاجتماعية أي مهام ومسئوليات المحاسب فتطورت وظائف المحاسبة من خدمة أصحاب المشروع إلى خدمة وحماية أصحاب المصالح في المشروع (المساهمين)، (المصاريف والبنوك)، المؤسسات الحكومية وظهرت في الحاجة إلى إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تسعى إلى تحقيق عدة غايات:-

1- حماية ودعم المحاسبين وبخاصة تجاه الضغوط المادية التي يمكن أن يمارسها مجلس الإدارة عن الشركات المساهمة التي يعمل بها المحاسب.
2- تنمية رصيد المعرفة والثقافة المحاسبية عن طريق عقد الاجتماعات والندوات وإصدار التعليمات والتوصيات المهنية لمواجهة المشاكل التي تقابل المحاسب في الحياة العملية وتساعده على تكوين شخصية مستقلة عن أصحاب المشروع وذلك بالاعتماد على توصيات الجمعيات المهنية.
3- محاولة وضع مبادئ ومعايير محاسبية مقبولة قبولاً عاماً.

أهم الاتحادات المهنية والعلمية:-

(1) معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز:-
ويرمز له (ICAEW) واسمه بالكامل
"TNSTITUTE OF CERTIFEIED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WILES"
وأسس هذا المعهد عام 1880 في لندن وترجع أهميته في انتشار دائرة هيمنته وتوصياته، فبالإضافة إلى المملكة المتحدة أخضع هذا المعهد من الناحية العملية جميع المحاسبيين في البلدان الخاضعة للتاج البريطاني.

- يصدر هذا المعهد منذ عام 1938 وحتى الآن دورية شهرية باسم مهنة المحاسبة (ACCOUNTING PROFESSION).

- انبثقت عن هذا المعهد لجنة معايير المحاسبة عام 1969، وفي عام 1990 حبت محله هيئة معايير المحاسبة (ASB) وكان الهدف الرئيسي منها هو تضييق مجالات الخلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية ولقد اعتمدت اللجنة الخطوات التالية لإصدار آرائها:-

(أ) تقديم مسودة عمل حول موضوع معين لتكون أساساً للمناقشة من قبل المتخصصين والرأي العام وأصحاب المصلحة.

(ب) مراعاة الاستفسارات والتعليقات على مسودة العمل.

(ج) إصدار بيان المحاسبي واعتمدته مهنة المحاسبة فإنه ينبغي اعتماده من التقرير المالي وإلا يجب الإفصاح عن أي انحرف جوهري عن ذلك المعيار.

- كما نشر المعهد سنوياً عدة نشرات صغيرة بعنوان مجموعة قرارات تهم المحاسبين وتعالج المشكلات الحالية للمحاسبة.

(2) <u>المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) :-</u>

تأسس هذا المعهد عام 1887 كمنئمة للمحاسبين المجازين في مهنة المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، تصدر عنه منذ عام 1905 مجلة مهنة المحاسبة التي توصل من خلالها إلى كافة الأعضاء المشكلات المحاسبية والحلول ويتبع هذا المعهد لجنتان مخولتان بإصدار بيانات تمثل موقفه وتعتمد من قبل الأعضاء إذا لم يتعارض مع تعليمات أل (FASB)، وهاتان اللجنتان هما:-

- **<u>اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة:-</u>**

وتهتم بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ولجنة معايير التدقيق، واهتم المعهد منذ تأسيسه بتطوير بعض المبادئ المحاسبية خاصة بعد الأزمة الاقتصادية لعام 1933 و تفشي أساليب محاسبية تضلل مستخدمي القوائم المالية فاعتمد في عام 1934 مصطلح مبادئ محاسبية مقبولة "AAP"، ومن أهم هذه المبادئ:-

- مبدأ تحقق الإيراد عند نقطة البيع.
- مبدأ الثبات والتجانس في تطبيق الطرق المحاسبية.
- مبدأ عدم جواز إضافة الأرباح الرأسمالية إلى أرباح العمليات التشغيلية للمشروع.

- **<u>لجنة إجراءات المحاسبة:-</u>**

في العام 1938 كون المعهد لجنة إجراءات المحاسبة والتي تهدف إلى تصنيف مجالات الاختلاف في التقارير والقوائم المالية وذلك باستبعاد الأساليب غير المرغوب فيها والمطبقة في الحياة العملية.

(3) <u>الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A.A.A):-</u>

- ويرمز لها بالرمز " A.A.A " وهي منظمة عملية أكاديمية للمحاسبة تضم كبار أساتذة الجامعات الأمريكية في مجال المحاسبة ولها دورية ربع سنوية باسم مجلة المحاسبة تصدر منذ العام 1926 وهي منبر علمي متخصص لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي تبلورت جهود هذه الجمعية في إصدار الدراسات التالية:-

أ) قائمة بالمبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية للشركات.

ب) مدخل إلى معايير محاسبة الشركات عام 1940، أعيد طبعه 15 مرة وألف في نفس العام كاستجابة لنداء اللجنة التنفيذية للجمعية بهدف استكمال بحث المبادئ المحاسبية.

ت) بحث في طبيعة المحاسبة.

ث) بيان حول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية.

(4) <u>هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB):-</u>

- وهي مؤسسة مسئولة عن إنشاء وتطوير معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، حلت عام 1973 محل هيئة المبادئ المحاسبية "APB" التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأهم الأسباب لحل هيئة (APB):-

- استمرار التعايش لمعالجات محاسبية بديلة سمحت للشركات بإظهار عوائد مختلفة للسهم.
- غياب المعالجات المحاسبية الملائمة للمشكلات المحاسبية الحديثة مثل التأجير طويل الأجل للأصول الثابتة كأسلوب جديد للتمويل.
- الإفصاح عن عدد من حالات الغش والدعاوى القضائية التي أظهرت عجز الطرق المحاسبية في توضيح البيانات اللازمة.

- فشل هيئة المبادئ المحاسبية في تطوير إطار فكري للمعايير والمبادئ المحاسبية.
- فشكل المعهد الأمريكي "CPA" بلجنة عرفت باسم " ويت " لاقتراح شكل جديد لمؤسسة تهتم بالمعايير المحاسبية فظهرت " FASB ".

ويتكون أل FASB من خمس مجموعات ذات مصلحة فيها ومن أهمها:-

أ) CPA.
ب) معهد المديرين الماليين.
ت) اتحاد المحللين الماليين.
ث) الجمعية الأمريكية للمحاسبة.
ج) الجمعية الوطنية للمحاسبة.

- وتعتبر أل "FASB" مؤسسة مستقلة مسئولة عن تطوير المحاسبة المالية ومعايير التقرير، أي أنها تهتم بالمعايير المتعلقة بتسجيل المعلومات الهامة عن الأحداث والعمليات الاقتصادية بشكل مفيد عن التقارير المالية، أما العلاقة بين الهيئة وممارسة مهنة المحاسبة من قبل المحاسبين القانونيين فقد نظمت على النحو التالي:-

أن لا يحق للمحاسب العضو في أل CPA أن يعبر عن صحة القوائم المالية وانسجامها مع "GAAP" إذا كانت هذه القوائم تتعارض مع بيانات وتفسيرات أل "FASB" إلا إذا أوضح المحاسب في حالات غير عادية أن هذه القوائم سوف تكون مضللة.

<u>خطوات إصدار المعيار:-</u>

(1) تكوين مجموعة عمل خاصة عند شخيص مشكلة ما تقبل بدراستها.
(2) تصدر مجموعة العمل مذكرة للمناقشة تعرض فيها البدائل المختلفة المواضيع الأساسية الواجب مراعاتها.
(3) تعرض المذكرة السابقة على الجمهور المهتم لمدة 60 يوماً للاطلاع وإبداء الرأي.
(4) إجراءات مناقشة عامة مفتوحة لسماع وجهات النظر المختلفة حول المذكرة.

(5) تصدر الهيئة "FASB" مسودة عمل تمثل اقتراحاً بمعايير المحاسبة المالية وموقف الهيئة ن المشكلة المطروحة.
(6) تعرض مسودة العمل على الجمهور لمدة 30 يوم.
(7) تصدر الهيئة المعيار المحاسبي للمشكلة المطروحة أو تقترح التعديل أو التأجيل أو صرف النظر.

- **أما على المستوى الدولي فقد ظهرت الجمعيات المحاسبية التالية:-**

(1) <u>لجنة معايير المحاسبة الدولية:-</u>

تأسست عام 1973 في لندن بمعرفة التنظيمات المحاسبية المهنية في الدول التالية:- (استراليا، كندا، فرنسا، اليابان، ألمانيا، هولندا، المكسيك، بريطانيا، إيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية).

- منذ عام 1983 أصبحت جميع المنظمات المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين أعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية وبلغ عدد أعضاء هذه اللجنة حتى الآن أكثر من 150 تنظيم يمثل أكثر من 130 دولة.
- تقوم اللجنة بإصدار معايير المحاسبة المالية تختص بمشاكل محاسبية معينة وذلك وفق الإجراءات التي تتبعها FASB وبلغت مجمل التقارير التي أصدرتها اللجنة حتي عام 1999 (40) معياراً هي:-

(1) المعيار المحاسبي الدولي "1" عرض البيانات المالية.
(2) المعيار المحاسبي الدولي "1" المخزون السلعي.
(3) المعيار المحاسبي "3" حل المعيار رقم "27" والمعيار رقم "28".
(4) المعيار المحاسبي الدولي "4" محاسبة الاستهلاك.
(5) المعيار المحاسبي الدولي "5" حل محله المعيار رقم "1".
(6) المعيار المحاسبي الدولي "6" حل محله المعيار رقم "15".
(7) المعيار المحاسبي الدولي "7" قوائم التدفق النقدي.
(8) المعيار المحاسبي الدولي "8" صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المحاسبية.
(9) المعيار المحاسبي الدولي "9" تكاليف البحث والتطوير.

(10) المعيار المحاسبي الدولي "10" الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية.
(11) المعيار المحاسبي الدولي "11" عقود الإنشاء.
(12) المعيار المحاسبي الدولي "12" ضرائب الدخل.
(13) المعيار المحاسبي الدولي "13" حل محله المعيار رقم "1".
(14) المعيار المحاسبي الدولي "14" التقارير المالية للقطاعات.
(15) المعيار المحاسبي الدولي "15" المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار.
(16) المعيار المحاسبي الدولي "16" الممتلكات والمصانع والمعدات.
(17) المعيار المحاسبي الدولي "17" عقود الإيجار.
(18) المعيار المحاسبي الدولي "18" الإيراد.
(19) المعيار المحاسبي الدولي "19" تكاليف منافع التقاعد.
(20) المعيار المحاسبي الدولي "20" المحاسبة والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
(21) المعيار المحاسبي الدولي المعيار المحاسبي "21" آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
(22) المعيار المحاسبي الدولي "22" اندماج الأعمال.
(23) المعيار المحاسبي الدولي "23" تكاليف الاقتراض.
(24) المعيار المحاسبي الدولي "24" الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.
(25) المعيار المحاسبي الدولي "25" محاسبة الاستثمارات.
(26) المعيار المحاسبي الدولي "26" المحاسبة عن برامج منافع التقاعد.
(27) المعيار المحاسبي الدولي "27" القوائم المالية الموحدة.
(28) المعيار المحاسبي الدولي المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة الزميلة.
(29) المعيار المحاسبي الدولي "29" التقدير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
(30) المعيار المحاسبي الدولي "30" الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المشابهة.

(31) المعيار المحاسبي الدولي "31" التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة.
(32) المعيار المحاسبي الدولي " 32" الأدوات المالية (الإفصاح والعرض).
(33) المعيار المحاسبي الدولي "33" حصة السهم من الأرباح.
(34) المعيار المحاسبي الدولي "34" التقارير المالية المرحلية.
(35) المعيار المحاسبي الدولي "35" العمليات المتوقعة.
(36) المعيار المحاسبي الدولي "36" انخفاض قيمة الموجودات.
(37) المعيار المحاسبي الدولي "37" المخصصات، الالتزامات والموجودات المحتملة.
(38) المعيار المحاسبي الدولي "38" الموجودات غير الملموسة.
(39) المعيار المحاسبي الدولي " 39" الأدوات المالية (الاعتراف والقياس).
(40) المعيار المحاسبي الدولي "40" المحاسبة عن الأنشطة الزراعية.

- **سؤال: ما هي أهم التوصيات التي وضعتها الجمعيات المهنية للمحاسبة فأصبحت مقبولة عموماً ويسترشد بها من قبل المحاسبين؟**
- **الجواب: يمكن إجمال التوصيات في أربع محاور هامة:-**

1) التوصيات الخاصة بالأصول الثابتة.
2) التوصيات الخاصة بمحاسبة المخزون.
3) التوصيات الخاصة بالمحاسبة في ظروف تغيرات الأسعار.
4) توصيات تتعلق بالاحتياطات والمخصصات.

أولا:- التوصيات الخاصة بالأصول الثابتة:

(1) أن أساس الاستهلاك هو التكلفة التاريخية للأصل.
(2) إن الاستهلاك هو عملية توزيع لتكلفة الأصل وليس إعادة تقويم له.
(3) لا تأخذ التغيرات التي تطرأ على القيمة السوقية بعين الاعتبار.
(4) يجب أن تظهر الأصول في الميزانية العمومية مخصوماً منها مجمع الاستهلاك الخاص بها.
(5) يمكن اتباع أي طريقة من طرق الاستهلاك شريطة الثبات والتجانس في إتباع هذه الطريقة وبصورة عادلة.
(6) أية مبالغ إضافية تزيد عن مجمعات الاستهلاك تعد بمثابة احتياطي.

ثانيا:- التوصيات الخاصة بالمخزون السلعي:-

(1) أن التكلفة هي أساس تقويم المخزون.
(2) في حالة انخفاض أسعار السوق "صافي القيمة البيعية" يكون مخصص بالفرق.
(3) يجب أن يكون المخصص بعيداً عن نتيجة أعمال المتاجرة وذا يتماشى مع مبدأ الحيطة والحذر.
(4) أن أي أساس يتبع بالتقدير يجب أن يمكن من تحديد الربح للمشروع.
(5) أي مبلغ يزيد عن الفرق بين سعر السوق وسعر التكلفة يعتبر بمثابة احتياطي.
(6) يجوز التقويم بسعر السوق أو صافي القيمة البيعية في حالات نادرة إذا كانت أعلى من سعر التكلفة وذلك كالمعادن الثمينة وبعض السلع التي تمتلك سوق حاضرة ويمكن تصريفها في أية لحظة ويعتبر هذا النهج من حالات الخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية.

ثالثاً:- التوصيات الخاصة بمحاسبة تغيرات الأسعار في ظروف التضخم:-

(1) ضرورة التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية وعدم الحياد عنها.
(2) أي مبلغ يكون لمقابلة الفرق بين التكلفة وتكاليف الاستبدال يعد بمثابة احتياطي.
(3) يجب اعتبار الاحتياطي المكون غير قابل للتوزيع لأنه مخصص لغرض معين.
(4) يمكن اتباع أي طريقة لمقابلة مشكلة تغير الأسعار مع عدم التمسك بها كأساس.
(5) يجب بيان اثر التقلبات النقدية في التقارير المقدمة للإدارة والإفصاح عن أي تعديل في الحسابات وعمل الإحصائيات اللازمة لذلك.

رابعاً: التوصيات الخاصة بالمخصصات والاحتياطات:-

(1) وجوب توحيد المسميات الخاصة بالمخصصات والاحتياطات.
(2) وجوب اقتطاع جزء من إيرادات المشروع لمقابلة خسائر محتملة واقتطاع جزء منها لمقابلة خسائر حدثت فعلاً، واقتطاع الاحتياطات من أرباح الفترة

لضرورات تراها إدارة المنشأة "احتياطي إجباري" وتعتبر هذه الاحتياطات توزيعاً للأرباح.

(3) المخصصات هي عبئ تحميلي على الأرباح ويجب وضعها في حساب الأرباح والخسائر قبل استخراج صافي الأرباح، أما الاحتياطات فتكون في حالة وجود أرباح فائضة بعد استخراج صافي الربح.

(4) " المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية".

- تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية "

SOCIAL RESPONSIBILITY OF ACCOUNTING "

أحدث مراحل التطور المحاسبي، ولقد نشأ هذا التطور الحديث نتيجة للازدياد المطرد في حجم وقدرات الوحدات المحاسبية وبصفة خاصة الشركات المساهمة، فالوحدات الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق سواء من وجهة نظر الاقتصاد الوطني في مجموعة أو من حيث تعدد الأطراف ذوي المصلحة في تتبع اقتصاديات هذه الوحدة.

- فمن المعروف أن الوحدات المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة لعل منها أهمها:-

(1) المستثمرين الحاليين والمرتقبين.
(2) إدارة المنشأة.
(3) المقرضين الحاليين المرتقبين.
(4) الجهات الحكومية المختلفة.
(5) العاملين بالوحدة المحاسبية.
(6) العملاء (المستهلكين).
(7) الموردين.

ونظراً لاحتمالات تعارض مصالح هذه الفئات فإنه هناك اتجاه أن يلتزم المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية، أي أن التقارير المحاسبية يجب أن تسلك منهجا شمولياً بحيث تغطي احتياجات كافة الفئات في المجتمع، والسبب في ذلك هو تغليب وجهة نظر معينة في إنتاج المعلومات على وجهات نظر الفئات الأخرى سوف يعطى

هذه الفئة ميزة نسبية الأمر الذي يؤثر على عدالة توزيع المنافع فيما بين الفئات المكونة للمجتمع.
وعلى ذلك فإنه على المحاسب أن يراعي النفع العام " PUBLIC INTEREST " عند إعداد التقارير المالية الأمر الذي يتطلب الموازنة بين المنافع المحققة بالنسبة لفئة معينة مع التضحيات (الأضرار) التي تتحملها فئة أو فئات أخرى وبحيث يكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامله ويعرف هذا الاتجاه الحديث بمدخل الرفاهية الاجتماعية " ACCOUNTING SOCIAL WELEFARE THEORY OF " وفي بناء نظرية المحاسبة " ACCOUNTING THEORY "

- وأول ما يتطلبه مدخل الرفاهية الاجتماعية هو التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات فئات أخرى خلاف المستثمرين أو الدائنين، ومن ناحية أخرى يتطلب هذا المدخل الحديث إعطاء تفسيرات ومعاني للمفاهيم المحاسبية المتعددة تختلف عن تلك التي تنتج من الأخذ بوجهة نظر أصحاب المشروع أو وجهة نظر المشروع باعتباره شخصية معنوية مستقلة، فمقلا قد تكون سياسة تثبيت مستوى الدخل " INCOME SMOOTHING " من السياسات التي تحقق هدفاً اجتماعياً مرغوباً فيه، مثال آخر نجده في رسملة نفقات البحث والتطوير في نشاط معين، حيث أن هذه السياسة المحاسبية تؤدي إلى إظهار أرباح عادية (إن لم تكون مرتفعة) في مرحلة الاستكشاف الأمر الذي يشجع على جذب الاستثمارات في هذه الأنشطة، وعلى ذلك فإذا كانت هذه الأنشطة لها أهمية اجتماعية عالية فان سياسة رسملة نفقات البحث والتطوير تعتبر إجراء محاسبيا مرغوباً فيه من وجهة نظر المجتمع.

- وهكذا نجد أن المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية تتطلب نموذجاً حاسبياً مبنياً على أساس القيم الاجتماعية " SOCIAL VALUES "السائدة في الزمان والمكان، فهو أيضاً اتجاه نفعي ولكن من وجهة نظر أشمل من تلك التي سادت المحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات المحاسبية للمنشأة.

- وطبقاً لهذا الاتجاه يتم تفضيل بديل محاسبي معين على بديل آخر أساس آثاره الاقتصادية " ECONOMIC CONSEQUENCES " وليس على أساس آثاره على مصالح فئة معينة من الفئات المستخدمة للتقارير المحاسبية.

- ويتطلب نموذج المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية توسعاً في القياس المحاسبي وبحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة المحاسبية، ويقصد بالآثار الخارجية تلك الآثار التي تتعدى أصحاب المصالح المباشر في الوحدة الاقتصادية، وتشمل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية " SOCIAL COST " و العائد الاجتماعي " SOCIAL RETURN " ، كما أن النظام المحاسبي الذي يأخذ في اعتباره الآثار الخارجية يعرف بالمحاسبة الاجتماعية " SOCIAL ACCOUNTING ".

- والمحاسبة عن المسئولية الاجتماعية لها جانب آخر وهو جانب يختص بالعلاقة بين الحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية أو ما يعرف بالمحاسبة الجزئية، "MICRO ACCOUNTING " وبين الحسابات على مستوى الاقتصاد الوطني في مجموعة وهو ما يعرف بالمحاسبة الوطنية " ACCOUNTING NATIONAL INCOME "

إن الأخذ بوجهة نظر الاقتصاد الكلي في حسابات الوحدة الاقتصادية وبحيث تصبح قابلة للتجميع للوصول إلى الإجماليات والمؤشرات الوطنية هو جوهر الاهتمام في الدراسة التي تعرف حالياً بالمحاسبة الوطنية (القومية)، ومما لا شك فيه أن إعداد الحسابات الكلية سوف يتطلب الكثير من الخروج على كثير من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية، فمثلاً من وجهة نظر الاقتصاد القومي الوطني يجب أن يتم تقويم الأصول باستخدام القيم الجارية وبالتالي ضرورة الاعتراف بتحقيق الأرباح على أساس الإنتاج وليس على أساس البيع، مثال آخر هو أنه يجب أن تفصح الحسابات الختامية للمشروعات عن مقاييس للقيمة المضافة وليس فقط عن أرقام الربحية الخاصة بأصحاب الاستثمارات، مثال آخر نجده في أهمية الإفصاح عن الأصول البشرية " HUMAN RESOURCES "

الفصل الثاني

(مفاهيم الإطار النظري للمحاسبة)

- الإطار النظري للمحاسبة ويتكون من المفاهيم التالية:-

(1) <u>المبحث الأول:</u>

- المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية.

(2) <u>المبحث الثانى:</u>

- المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية.

(3) <u>المبحث الثالث:</u>

- المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية.

مفاهيم الإطار النظري للمحاسبة:-

- إن الإطار الفكري لأي حقل من حقول المعرفة والعلوم يتكون من العناصر التالية وهي:-

(1) الأهداف (OBJECTIVES).
(2) المفاهيم (CONCEPTS).
(3) الفروض (ASSUMPTIOBS).
(4) المبادئ (PRINCIPLES).

- كما أن هذا الإطار الفكري ينقسم بدوره إلى قسمين حسب الآتي:-

القسم الاول:-

- ويمثل الإطار المفاهيمي ويتكون من الأهداف والمفاهيم الأساسية.

القسم الثاني:-

- ويمثل البناء الرسمي للنظرية ويتكون من الفروض والمبادئ.
- ويرجع السبب في هذا إلى أن الإطار المفاهيمي يمثل الفكر الأساسي الذي يمكن وراء النظرية ويعتبر بمثابة البنية الأساسية التي عليها العلم، ولذلك يتميز بثبات نسبي أكثر بأي من العناصر المكونة للنظرية.
- ويمكن تعريف الإطار المفاهيمي على انه نظام متماسك على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف وسياسات العلم، وفي مجال المحاسبة ترجع أهمية الإطار المفاهيمي في انه يعتبر ضرورياً لتحقيق ما يلي:-

(1) استخدامه كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متجانسة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية.
(2) استخدامه كأساس منطقي للتواصل العلمي وذلك عن طريق:-
(أ) تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً واستبعاد أي ممارسات غير منطقية.
(ب) الاختيار المنطقي فيما بين البدائل المحاسبية وبالتالي تضييق شقة الخلاف في الممارسات العلمية.
(3) المواجهة المنطقية والسريعة لأي قضايا فكرية أو تطبيقية تستجد في المستقبل.

- ولقد بذلت ولا زالت حتي الأن مجهودات كثيرة وجادة لوضع الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة، ورغم عدم اكتمال هذا الإطار المفاهيمي في صورته النهائية

إلى وقتنا الحاضر، إلا أنه باستعراض ما تم من محاولات حتى الآن يمكن الخروج بالعنصر التالية:-

(1) المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية.
(2) المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية.
(3) المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية.

- وسوف نتناول فيما يلي كل من هذه المفاهيم الثلاثة:-

المبحث الأول

(أ) **المفاهيم الخاصة بالأهداف :-**

- إن المحاسبة هي نشاط خدمي وأن المنتج النهائي لهذا النشاط عبارة عن مجموعة من التقارير المالية التي تعدها الإدارة لصالح أطراف متعددة داخل المنشأة وخارجها، وعليه فإن المحاسبة تنطلق من تحديد الوظائف الرئيسية لهذه التقارير، وقد تؤثر وتتأثر بذلك أطراف كثيرة بوظيفة إعداد التقارير المالية وهي :

1- إدارة المنشأة :

وما يتبعها من محاسبين ومراجعي حسابات داخليين، بصفتها المسؤولة عن إعداد التقارير المالية وتوصيلها لأصحاب الشأن.

1- مهنة المحاسبة والمراجعة :

بصفتها المسؤولة عن فحص ومراجعة وتدقيق هذه التقارير عن تحديد وتطوير مبادئ المحاسبة والمراجعة.

2- مستخدمي التقارير المالية خارج المنشأة :

- وهم الدائنون والمستثمرون والبنوك والدوائر الحومية المعنية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة.

والواقع أن جانبا كبيرا من المشاكل التي تثيرها عملية تحديد اهداف التقارير المالية ينشأ من احتمالات تعارض وجهات نظر المجموعات الثلاثة السابقة وما قد يفرضه ذلك من ضرورة تغليب وجهة نظر مجموعة معينة على وجهات النظر

الأخرى، ومن الناحية التاريخية كانت وجهة نظر إدارة المنشأة هي وجهة النظر الغالبة في اهداف المحاسبة، فقد كان إعداد التقارير المالية محكوما بمدى استعداد المنشاة وقدرتها على الإفصاح، وعليه كان الهدف الأساسي للتقارير المالية هو الإفصاح عن مدى وفاء الإدارة بالتزاماتها ومسؤولياتها تجاه اصحاب الأموال وبشرط الا يترتب على ذلك تكاليف باهظة في سبيل اعداد وتوصيل هذه التقارير ايضا بشرط الا يترتب على خذا الإفصاح آثار ضارة بالنسبة للوضع التنافسي للمنشأة أي ان التقارير المالية طبقا لوجهة النظر هذه كانت مجرد وسيلة لإخلاء طرف ادارة المشروع.

- وبالتدريج اخذت وجهة نظر المراجع الخارجي تؤثر على اهداف المحاسبة واصبح الهدف من التقارير المالية هو اظهار مدى عدالة الإفصاح ومدى اتفاقه مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- وطبقا لهذا الاتجاه نجد ان الاهتمام الأساسي هو انتاج التقارير المالية بحيث تكون المعلومات التي تتضمنها على اكبر قدر ممكن من الموضوعية وبحيث يمكن تحقيقها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، الهدف من ذلك هو حماية المراجع الخارجي من اية مسؤولية قد يتعرض لها نتيجة اعتماد الغير على المعلومات بالتقارير المالية.
- وفي الوقت الحاضر اصبحت وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة في تحديد اهداف المحاسبة، وقد عرف هذا الاتجاه بالاتجاه النفعي او اتجاه فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات ومؤيدي هذا الاتجاه هو انه نظرا لان الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب ان تحتويها انما يعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه التقارير، فانة يلزم تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية وتغليب وجهة نظرهم في عملية انتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية، وعلى كل من المنشأة والمهنة تقع مسؤولية توجيه وتطوير امكاناتهم وقدراته نحو تحقيق هذه الاحتياجات وبحيث يتم القضاء على اي تعارض بين ما هو مطلوب من معلومات وبين ما هو ممكن تحقيقه.

- ومن اوائل الدراسات الجادة التي اخذت بالمنهج النفعي او مدخل فائدة المعلومات المحاسبية كأساس لبناء نظرية المحاسبة تلك الدراسة التي قامت بها جمعية المحاسبيين الأمريكية American accounting association "A,A,A"، في العام 1966 في هذه الدراسة كان التأكيد على ان مستوى جودة المعلومات المحاسبية يتحدد على اساس مدى فائدتها كمدخلات مؤثرة ونافعة في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشاة، وان مراعاة ذلك يعتبر امرا جوهريا اذ انه يمكننا من مضاهاة تكاليف انتاج وتوصيل التقارير المالية بالعائد من استخدامها.
- ومن المعروف ان مستخدمي التقارير المالية قد يكونوا من داخل المنشاة او من خارجها، والاستخدامات الداخلية للتقارير المالية هي استخدامات تتعلق بإدارة المنشاة وتدخل في نطاق ما يعرف بالمحاسبة الادارية " Managerial Accounting"، وهي استخدامات محددة ومعروفة لا تثير مشكلة في مجال تحديد الاهداف ذلك لان الادارة بمسؤولياتها المختلفة لها سلطة الحصول على ما يلزمها من المعلومات في الوقت والقدر والتفصيل اللازم، ولذلك فانه عند تلبية هذه الاحتياجات الداخلية يستطيع المحاسب تصميم وتشغيل نظام المعلومات في المنشاة تبعا لاحتياجات كل مستوى اداري ومتحررا من اية قيود قد تفرضها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- وبالنسبة للمستخدمين الخارجيين للتقارير المالية فان بعضهم تكون لهم احتياجات متخصصة من المعلومات وفي نفس الوقت لديهم القدرة على الحصول على هذه المعلومات طبقا لاحتياجاتهم، امثلة ذلك على هذه المجموعة من المستخدمين الخارجيين نجدها في مصلحة الضرائب، البنوك والمنشآت المالية التي تقدم قروضا وتسهيلات انتمائية للمنشاة، السلطات المشرفة على سوق تداول الاوراق المالية، النقابات العمالية، الجهات الحكومية المنظمة لسوق الصناعة .... الخ.
- أما المجموعة الاخيرة من مستخدمي التقارير المالية فهي تلك المجموعة من المستخدمين الخارجيين التي لا تتوفر لها السلطة لكي تملي احتياجاتها من المعلومات على ادارة المنشأة، وبالنسبة لهذه المجموعة تعتبر التقارير المالية التي تعدها الادارة هي المصدر الاساسي للحصول على المعلومات التي يحتاجونها

على المنشأة ليس فقط بل أنه نظرا لعدم امكانية تحديد هذه الاحتياجات بشكل قاطع واحتمالات تعارض الاهتمامات داخل فئات هذه المجموعة، فان التقارير المالية التي تعد هنا هي بالضرورة تقارير ذات غرض واستخدام عام.

- وخلاصة ما سبق فان مخرجات النظام المحاسبي قد تكون في اي من الظروف التالية :

1- تقارير داخلية (Internal reports) وهي تعد لمقابلة احتياجات ادارة المنشاة.
2- تقارير خارجية ذات استخدام او غرض خاص (external reports) وهي تعد لمقابلة احتياجات محددة لبعض الاطراف الخارجيين عن الوحدة.
3- تقارير خارجية ذات استخدام عام (external general reports) وهي تعد لمقابلة الاحتياجات المشتركة لكافة الاطراف الاخرى ذات المصلحة في تتبع اقتصاديات الوحدة المحاسبية.

- هذا النوع الاخير من التقارير المالية هو الذي يمثل جوهر الاهتمام عند دراسة اهداف المحاسبة.

أهداف التقارير المالية:

- من أهم المحاولات العلمية التي بذلت لتحديد أهداف القوائم المالية تلك المحاولة التي قام بها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ففي العام 1971 تم تكوين لجنة لهذا الغرض عرفت باسم لجنة تروبلود (true blood)، ولقد جاء تقرير هذه اللجنة شاملا لاثنا عشر هدفا تكون في مجموعها هيكلا متسقا له عدة مستويات متدرجة من العموميات الى الخصوصيات.
- ويوضح الشكل في الصفحة التالية الأهداف مرتبة في ستة مستويات وذلك على النحو التالي:

(1) المستوى الأول:

ويشمل الهدف رقم 1 ويحدد الهدف الأساسي أو العام للقوائم المالية.

(2) المستوى الثاني:

ويشمل أربع أهداف (2،3،11،12) ويحدد المستخدمين الأساسيين واحتياجاتهم الأساسية من المعلومات.

(3) المستوى الثالث:

ويشمل هدفين (4،5) ويحدد المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

(4) المستوى الرابع:

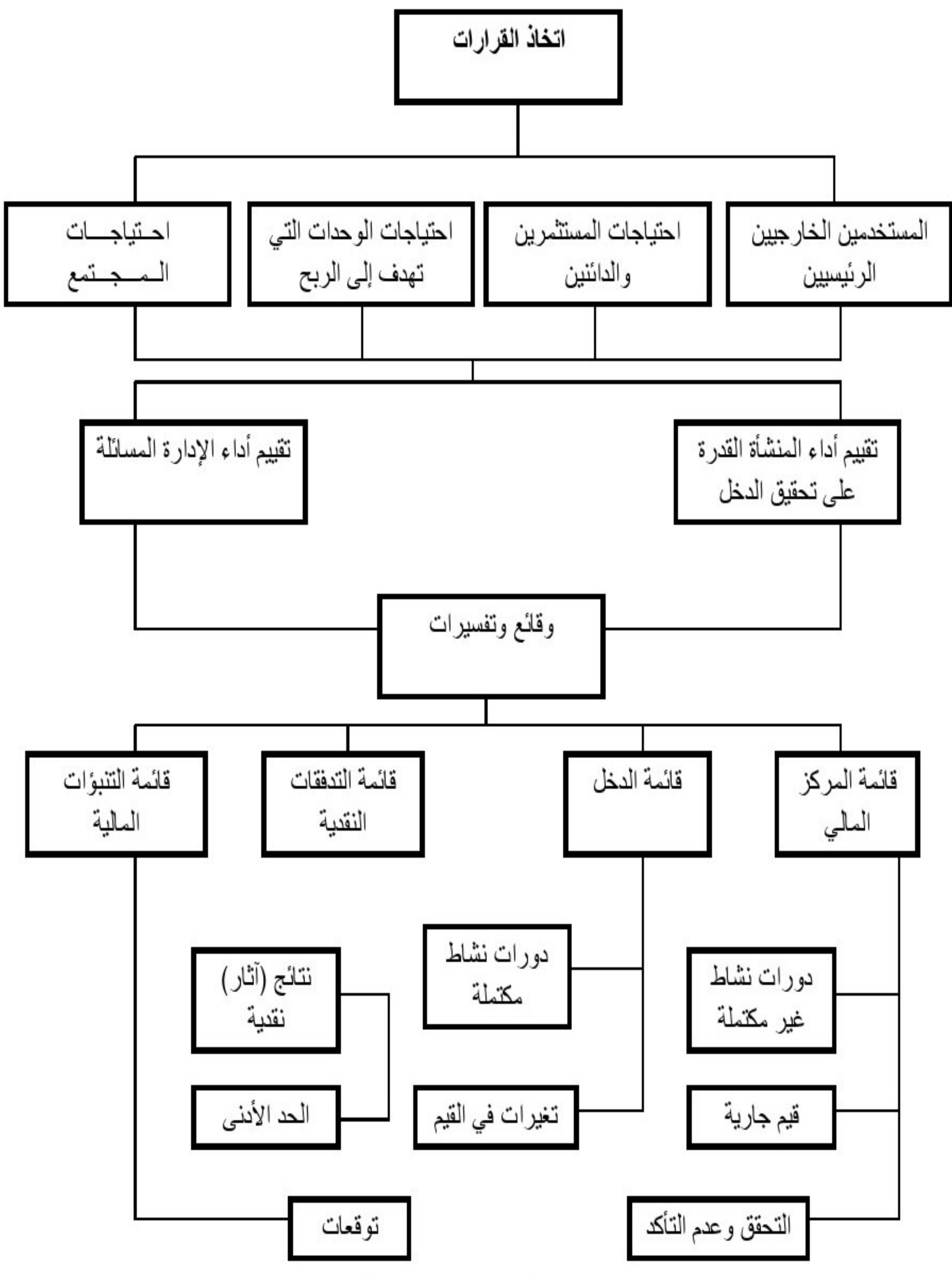
ويشمل المستوى رقم (6) وهو يحدد طبيعة وخصائص المعلومات التي تشملها المعلومات القوائم المالية.

(5) المستوى الخامس:

ويشمل أربعة أهداف (7،8،9،10) ويحدد القوائم المالية اللازمة لتوفير المعلومات التي يحتاجها المستخدمين الرئيسيين.

(6) المستوى السادس:

هذا المستوى لا يشتمل على أية أهداف وانما هو عبارة عن مجموعة من التوصيات التي تحدد طبيعة القوائم المالية الواردة في المستوى الخامس والتي تحددها الأهداف أرقام (7،8،9،10)



البناء الهيكلي لأهداف التقارير المالية

ولقد اثار تروبلد (true blood) الخص بتحديد أهداف القوائم المالية ردود فعل واسعة، ولقد أصبح الأساس الذي بنيت عليه كثير من الدراسات اللاحقة، ولعل أهم ما أثير من ردود فعل سلبية هو ما يتعلق بتصور الأهداف الواردة بالتقرير عن تحقيق البعد الاجتماعي لمسؤولية المحاسب بشكل فعال وهنا تجدر الاشارة إلى أن اهم المحاولات التي بذلت في تحديد أهداف القوائم المالية بما يتفق مع المسؤولية الاجتماعية هي تلك الدراسة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز، فقد أصدرت اللجنة الخاصة بالمعايير المحاسبية (A.S.S.C)في تقريرها عام 1975 متضمنا تحديدا لأهداف القوائم المالية كان موقف هذا التقرير هو أن القوائم المالية ذات الغرض العام لا يمكنها مقابلة احتياجات كافة الأطراف الخارجية، ولذلك فإنه بالإضافة للقوائم المالية التقليدية اقترحت تقرير ستة قوائم أخرى بيانها حسب التالي:

(1) قائمة بيان القيمة المضافة وكيفية توزيع هذه القيمة على عوامل الانتاج المختلفة.
(2) قائمة بيان شؤون العمالة وبصفة خاصة ما يتعلق بالإنتاجية والكفاية ذات العلاقات الصناعية واي معلومات أخرى تهم العاملين.
(3) قائمة لبيان حجم المعاملات مع الحكومة وبصفة خاصة الاعانات والمنح والضرائب والتأمينات الاجتماعية وكافة التحولات الأخرى.
(4) قائمة لبيان المعاملات مع العالم الخارجي وبصفة خاصة حجم العمليات التي تمت بعملات اجنبية، والمتعلقة بالإقراض والاقتراض والتوزيعات من والى وحدات تنتمي لدول أجنبية قائمة لبيان التوقعات بالنسبة للمستقبل وبصفة خاصة المستويات المتوقعة للأرباح والعمالة والاستثمار.
(5) قائمة لبيان التوقعات بالنسبة للمستقبل وبصفة خاصة المستويات المتوقعة للأرباح والعمالة والاستثمار.
(6) قائمة لبيان أهداف المنشأة.

وفي مجال تحديد الأهداف قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بنشر اصدارين (بيانين) الأول في نوفمبر 1978 ويختص بأهداف التقارير المالية في المشروعات التجارية (Business Enterprises) والثاني في ديسمبر عام 1980 ويختص بالمشروعات غير التجارية أو المشروعات التي

لا تهدف إلى تحقيق الربح (Nonprofit Enterprises) ، وفيما يلي نتناول ما جاء بهاذين البيانين:-

(أ) **الأهداف في الوحدات الاقتصادية:**

- جاء تحديد أهداف التقارير المالية في البيان الاول معتمدا الى حد كبير على الدراسة التي قامت بها لجنة تروبلد (true blood)، وكانت الأهداف على النحو التالي:

أولا:

بالنسبة للظروف البيئية ومحدودية استخدام التقارير المالية فقد ورد ما يلي:

- إن اعداد التقارير المالية لا يمثل هدفا في حد ذاته وانما هو وسيلة هدفها الرئيسي توفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة وعلى ذلك فإن الاهداف تستمد جذورها أصلا من احتياجات مستخدمي التقارير المالية، تلك الاحتياجات التي تتأثر بدورها بالجوانب الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية المحيطة.
- المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية هي معلومات مالية في المقام الأول، بمعنى أنها تعبر عن ظواهر يمكن قياسها قياسا كميا والتعبير عن هذه المقاييس بوحدات نقدية.
- المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية هي معلومات تتعلق بالوحدة الاقتصادية وليست تلك التي تتعلق بالصناعة أول الاقتصاد القومي أو أي قطاع من قطاعات المجتمع، إلا أنه في نفس الوقت قد تشتمل على معلومات ملائمة عن الصناعة ولكن بالقدر اللازم لتفهم الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية.
- المعلومات التي توفرها التقارير المالية هي معلومات تقريبية ولا تستند دائما الى مقاييس دقيقة اذ أنها تعتمد على تقديرات واجتهادات تستند الى مجموعة من القواعد والأسس المتعارف عليها أن هذه القواعد والأسس تهدف إلى مواجهة ظروف عدم التأكد وتتداخل الكثير من المتغيرات والفترات الزمنية.
- الصفة الرئيسية للمعلومات المحاسبية هي انها تاريخية بطبيعتها بمعنى انها تعكس الاثار المالية الناتجة عما حدث فعلا خلال فترة معينة، الا ان ذلك لا يمنع من استخدام هذه المعلومات لتعزيز او رفض توقعات مستقبلية، كما ان ذلك لا

يمنع من قيام ادارة المنشاة بتقديم معلومات عن توقعاتها بالنسبة للمستقبل او تقديم معلومات تستند على اسس مخالفة للتكلفة التاريخية.

- المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ليست المصر الوحيد الذي يعتمد عليه متخذو القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.
- إن اعداد التقارير المالية يترتب عليه تكاليف الوحدة الاقتصادية تتمثل في الجهود المبذولة في انتاجها وتوصياتها لأصحاب الشأن، بالإضافة الي هذه التكاليف المباشرة هناك تكاليف غير مباشرة تتمثل في الاثار السلبية على مركز المنشاة التنافسي نتيجة الافصاح، وكذلك غالبا ما ينطوي استخدام التقارير المالية على تكاليف يتحملها المستفيد نتيجة الاعتماد على الاستشاريين والمحللين الماليين، وفي جميع الاحوال يلزم دائما الموازنة بين تكاليف انتاج وتوزيع المعلومات وبين العائد والفائدة المرجوة منها.
- الاهداف التي يتضمنها البيان هي اهداف خاصة بالتقارير المالية الخارجية ذات الغرض العام والتي تعد اساسا لمصلحة تلك الفئات من المستخدمين الخارجيين الذين لا تتوافر لهم السلطة او القدرة على فرض احتياجاتهم من المعلومات على ادارة المنشاة.

ثانيا : - بالنسبة لأهداف التقارير المالية فقد جاءت على النحو التالي :

(أ) **<u>الاهداف العامة وتشتمل على ما يلي :</u>**

(1) توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والانتمائية، فالتقارير المالية يجب ان تتضمن المعلومات التي تساعد المستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذا الدائنين وغيرهم على ترشيد قراراتهم سواء كانت استثمارية او انتمائية او اي قرارات اقتصادية اخرى، ويجب ان يتم صياغة هذه المعلومات بحيث يمكن استيعابها من قبل هؤلاء المستخدمين الذين تتوافر لديهم قدر كافي من الدراية والفهم للأنشطة الاقتصادية ولديهم في نفس الوقت الرغبة في دراسة تلك المعلومات بدرجة كافية من العناية والجدية.

(2) توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات المستقبلية، فالمستثمرون الحاليون والمرتقبون وكذا الدائنون وكافة فئات متخذي القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشاة يستخدمون عادة نموذجا قرارا ينطوي على المفاضلة بين التدفقات الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية، وتشتمل على هذه التدفقات النقدية بالنسبة للمستثمرين والدائنين على الارباح الموزعة والفوائد على السندات وناتج التصرف في هذه الاوراق المالية بالأسعار التي ننتظر ان تسود في وقت البيع، ولما كانت المشروعات مثلها مثل الافراد تقوم الافراد تقوم ايضا باستثمار اموالها في موارد غير نقدية بقصد الحصول على المزيد من النقدية في المستقبل ، فانه من البديهي ان تربط التدفقات النقدية المتوقعة للمستثمرين ارتباطا وثيقا بقدرة المنشاة على توفير نقدية من ايراداتها كافية لمواجهة كافة الاحتياجات النقدية الاخرى، وعليه فان الهدف الرئيسي للتقارير المالية يتمثل في توفير المعلومات التي تمكن المستثمرين والمقرضين وغيرهم في تقدير حجم التدفقات النقدية التي تتوقع المنشاة تحقيقها وتحديد توقيت هذه التدفقات المتوقعة ودرجة عدم التأكد المحيطة بها.

(3) توفير المعلومات المتعلقة بموارد المنشاة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت على هذه الموارد والالتزامات، هذه المقاييس تتعلق بعناصر تعتبر مصادر مباشرة وغير مباشرة للتدفقات النقدية الخارجة والداخلة من والي المنشاة، كما ان هذه المعلومات سوف تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم على تحديد نواحي القوة والضعف وكذا تقدير الامكانيات المالية والاحتمالات لمواجهة حالات العسر المالي، هذا ويلاحظ انه على الرغم من ان هذه المعلومات قد تساعد الاطراف المعنية على تقدير قيمة المنشاة، الا ان هذه التقارير المالية في حد ذاتها لم تصمم اصلا بهدف اعطاء تحديد مباشر لهذه القيمة.

- وهكذا نجد ان الاهداف الرئيسية الثلاثة السابقة جاءت لتحدد :

(أ) من هم المستخدمين الرئيسين للتقارير المالية.

(ب) طبيعة القرارات التي يتخذونها والمعلومات التي تلزم لاتخاذ هذه القرارات.

(ت) المعلومات الي يمكن تضمينها في التقارير المالية لمقابلة احتياجات مستخدمي هذه التقارير.

(ب) **أما عن الاهداف التفصيلية فقد جاءت على النحو التالى :**

(1) توفير المعلومات التي تفيد في تقييم اداة المنشاة وتحديد ارباحها، فعلى الرغم من ان قرارات الاستثمار والائتمان تعتمد على توقعات متخذ القرارات بالنسبة لأداء المنشاة في المستقبل، الا ان هذه التوقعات عادة ما تؤسس على تقييم الاداء في الفترات الماضية، ويعتمد تقييم اداء المنشاة على مقاييس الربح الدوري ومكوناته، وهنا نجد ان مقاييس الربحية المعدة طبقا لأساس الاستحقاق تعطي مؤشر افضل لأداء المنشأة عما تعطيه المقاييس المعدة طبقا للأساس النقدي، ذلك أن أساس الاستحقاق يربط بين المجهودات والانجازات وبالتالي يعتبر أساسا سليما للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة، ومن ناحية أخرة تستخدم المعلومات المتعلقة بالربحية لتقييم أداء المنشأة خلال فترة معينة وليس لتقييم أداء الإدارة أو لتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الربح (Earning Power) إذ على ستخدم التقارير المالية مسؤولية التوصل لمثل هذه التقييمات المتعلقة بالإدارة والربحية.

(2) توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة والإعسار وتدفق الأموال، يجب أن تتضمن التقارير المالية على المعلومات عن مصادر الحصول على أموال المنشأة وأوجه التصرف في هذه الأموال. ويلاحظ هنا أن المعلومات الخاصة بالربحية ومكوناتها قد تفيد أيضا في درجة السيولة التي تتمتع بها المنشأة.

(3) توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها، ويجب أن تكون التقارير المالية مفيدة في تقييم مقدرة الإدارة على النهوض بمسؤولياتها وبصفة خاصة تحديد متى نجاح الإدارة في المحافظة على موارد المنشأة وكذلك مدى الكفاءة التي تدار بها هذه الموارد، وعادة ما تستخدم المعلومات الخاصة بالربحية ومكوناتها في تقييم مدى نهوض الإدارة بمسؤولياتها، إلا أنه يلزم التأكيد على أن التقارير المالية لا يمكنها فصل أداء الإدارة عن أداء المنشأة عليه فإن هذه التقارير تختص بتقديم معلومات عن أداء المنشأة عندما تكون في ظل فريق إداري معين وخلال فترة معينة.

(4) توفير المعلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة، يجب أن تتضمن التقارير المالية أية ملاحظات أو تفسيرات ترى الإدارة أهميتها لمستخدمي هذه التقارير كي يتفهموا ما جاء بها من معلومات، هذه الملاحظات والتفسيرات سوف تزيد من منفعة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وذلك عن طريق إيضاح بعض الأحداث أو العمليات أو الظروف التي انعكس أثرها على الأرقام المحاسبية أو عن طريق إيضاح الافتراضيات التي استخدمت في إعداد التقارير المختلفة:

(ب) **الأهداف في الوحدات غير الاقتصادية:**

- فيما يتعلق بالأنشطة غير التجارية أو الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح فقد جاء بيان الأهداف على النحو التالي:

أولا: بالنسبة للظروف البيئية ومحدودية استخدام التقارير المالية فقد ورد ما يلي:

- هناك ثلاثة خصائص رئيسية تتميز التنظيمات غير التجارية عن غيرها من التنظيمات:

(ا) تدبير جزء من الموارد المالية من أشخاص وجهات لا يتوقعون الحصول في مقابلها على مدفوعات أو منافع اقتصادية موازية لما ساهموا به من موارد.

(ب) إن الهدف الأساسي من نشاط هذه التنظيمات لا يدور حول تقديم سلع وخدمات بأسعار تحقق أرباحا أو في حكم الأرباح.

(ج) لا توجد حقوق ملكية محددة في هذه التنظيمات وسواء كانت حقوق الملكية هذه يمكن تداولها أو ممثلة في نصيب من ناتج عملية التصفية عند الانقضاء.

- **ويترتب على هذه الخصائص المميزة:**

(أ) تواجد أنواع معينة من العمليات بصورة أكثر من المعتادة في المشروعات التجارية مثل المنح والمساهمات والتبرعات.

(ب) اختفاء العمليات التي ترتبط بأصحاب رأس المال في المشروعات التجارية مثل التوزيعات من الأرباح أو من رأس المال.

- ليس هناك خط واضح بين ما يمثل مشروعا تجاريا وبين ما يمثل مشروعا غير تجاري إذ أن الوضع يتوقف على مدى تواجد الخصائص الثلاثة مجتمعة كما في حالات المشروعات الاستثمارية العادية والجمعيات التعاونية والتي توفر مزايا اقتصادية للأعضاء تتناسب مع مقدار ما ساهم به كل عضو، وفي بعض الحالات تتوافر هذه الخصائص جميعا كما في حالة المؤسسات الدينية أو الخيرية والأندية الرياضية والاجتماعية ومراكز البحث العلمي، وأخيرا هناك حالات تتواجد فيها بعض الخصائص دون غيرها مثل المستشفيات والمؤسسات التعليمية الخاصة والتي قد تحصل على جزء من مواردها على شكل منح واعانات حرة، في مثل هذه الحالات الأخيرة يلزم تطبيق الأهداف الواردة في البيان رقم 1.
- ينطلق تحديد الأهداف في هذه البيان من الاهتمامات المشتركة لهؤلاء الذين يقومون بتدبير الأموال اللازمة وأيضا لهؤلاء المستفيدين أو الذين يعتمدون على نتائج هذه التنظيمات، هذه الاهتمامات المشتركة تتركز حول تقييم قدرة وكفاءة هذه التنظيمات على تقديم خدمات إلى المستفيدين في الحاضر ومدى قدرتها على الاستمرار في تقديمها مستقبلا.
- ليس هناك مؤشر واحد لتقييم الأداء في المشروعات غير التجارية على غرار مؤشر الربحية في المشروعات التجارية، ولذلك فإنه هناك حاجة إلى تطوير مقاييس مناسبة لتقييم أداء هذه التنظيمات.
- إن أداء المشروعات غير التجارية لا يخضع لعوامل السوق واعتبارات المنافسة المعتادة ولذلك هناك حاجة إلى اجراءات رقابية معوضه، ومن أهم هذه الاجراءات الرقابية استخدام أسلوب الموازنات ووضع قيود على الانفاق من كل مجال من المجالات، ولذلك يلزم توافر معلومات عن مدى الالتزام والتقييد من جانب الإدارة لهذه الموازنات وفي حدود الانفاق الواردة بها.

- الأهداف الواردة في هذا البيان تتعلق بالتقارير ذات الغرض العام والتي تعد لخدمة المستخدمين الخارجيين الذين لا يملكون سلطة فرض احتياجاتهم من المعلومات على الإدارة.
- وتتأثر أهداف التقارير المالية بالظروف الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية المحيطة وهنا يلاحظ الآتي:

(ا) تتشابه ظروف عمل كل من المشروعات التجارية وغير التجارية في مجالات كثيرة فكلاهما يقوم بإنتاج السلع والخدمات ويستخدم في سبيل ذلك موارد تتميز بالندرة النسبية.

(ب) إن الاختلاف الرئيسي يتركز في كيفية الحصول على الموارد المالية المناسبة لأداء النشاط وفي كيفية تخصيص هذه الموارد على الاستخدامات البديلة ففي المشروعات فير التجارية يكون للاعتبارات غير الاقتصادية التأثير الأكبر لى كل من مصادر التمويل وأوجه الاستخدام.

- تتأثر الأهداف بخصائص المعلومات التي يمكن أن توفرها التقارير المالية، وهنا نجد تطابقا مع ما سبق بيانه للمشروعات التجارية.

ثانيا: بالنسبة لأهداف التقارير المالية فقد ورد ما يلي:

(1) يجب أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للذين يقومون بتدبير الأموال سواء في الحاضر أو المستقبل (الحاليين والمرتقبين) وذلك في مجال ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص الموارد فيما بين الوحدات المختلفة، ويجدر التنبيه إلى أن الأهداف هنا هي أهداف التقارير المالية وليست أهداف متخذي القرارات، وكذلك يلزم التنبيه إلى أن الأهداف هنا في اهداف التقارير المالية وليست أهداف متخذي القرارات، كذلك يلزم التنبيه إلى أن المعلومات في التقارير المالية هي مجرد أداة وأنها كأي أداة لا يمكن أن تكون جيدة ما لم يكن لدى مستخدميها القدرة على الاستفادة منها والرغبة الجادة في استخدامها الاستخدام الصحيح.

(2) يجب أن توفر التقارير المالية المعلومات للذين يدبرون أو من المتوقع أن يدبروا الأموال اللازمة أو أي مستخدم آخر في تقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة وتحديد مدى قدرتها في المستقبل على الاستمرار في تقديم هذه الخدمات .

وعلى الرغم من أن عملية التقييم هذه تتعلق بالتوقعات بالنسبة للمستقبل إلا أنها تعتمد أيضا على تقييم الأداة الذي تم في الفترات الماضية.

(3) يجب أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة لمديري الأموال الحاليين والمرتقبين لتحديد مدى مقابلة الإدارة لمسؤولياتهم وتقييم أدائها، وهنا يلزم التقرير

بصفة خاصة عن مدى لتقيد بالقيود والحدود المفروضة على استخدام الموارد سواء كان ذلك في شكل موازنات أو لوائح منظمة، كما يلزم الإفصاح عن مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف بأقل تكاليف ممكنة، وهنا يجدر التنبيه إلى أن قدرة التقارير المالية محدودة في مجال فصل أداء الوحدة المحاسبية، ونظرا لتداخل المتغيرات والأحداث ونظرا لأن تصرفات الإداريين السابقين تؤثر على الأداء الحالي كما أن تصرفات الإداريين الحاليين تؤثر على الأداء في المستقبل.

(4) يجب على التقارير المالية ان توفر معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الالتزامات القائمة في هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة لدى الوحدة واخيرا عن التغيرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة السابقة نتيجة الاحداث والعمليات والظروف التي تحققت خلال الفترة، فالمعلومات والالتزامات وصافي الموارد تفيد في تحديد مواطن الضعف التدفقات النقدية المتوقعة من والى الوحدة المحاسبية.

(5) يجب ان توفر التقارير المالية معلومات مفيدة لتقييم الاداء الدوري المحاسبي، ولتحقيق ذلك يجب الافصاح عن التغيرات التي تحققت في صافي الموارد خلال الفترة وبشكل يبرز مقدار المجهودات المبذولة والانجازات المحققة وفي هذا الشأن.

وفي هذا الشأن يعتبر اساس الاستحقاق الاساس الملائم لقياس التغيرات الموجبة والسالبة في موارد الوحدة وذلك لان هذا الاساس يرتكز على العمليات التي ادت الى حدوث التدفقات النقدية وليس على هذه التدفقات كما حدث فعلا، ومن ناحية اخرى نجد ان مقابلة الايرادات بالمصروفات قد لا يكون ملائما لتقييم المجهودات والانجازات، وذلك لان تقييم الاداء في الوحدات غير التجارية يتطلب التعبير عن المجهودات في شكل مدخلات مستنفذة في تحقيق برامج محددة.

6- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للتعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد وكذلك اوجه استخدام هذه الموارد، مثل هذه

المعلومات تساعد كثيرا في تحديد درجة السيولة التي تتمتع بها الوحدة وامكانيات مواجهة اي اعسار مالي محتمل.

7- يجب ان توفر التقارير المالية معلومات تتعلق باي ايضاحات او ملاحظات ترى ادارة الوحدة انها تساعد مستخدمي التقارير في اتخاذ قراراتهم وفي تفهم طبيعة المعلومات المالية التي تتضمنها هذه التقارير.

المبحث الثاني

(ب)المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية :

ـ الوحدة المحاسبية هي دائرة نشاط معين يلزم اخضاعه للمنهج، ومن المعروف ان الوحدة المحاسبية تختلف طبيعتها من عدة وجوه، فمن حيث الشكل التنظيمي او القانوني هناك المشروعات الفردية، وشركات الاموال، من حيث النطاق تشتمل الوحدة المحاسبية في مجرد اعتماد المال المخصص لغرض معين كما في حالة الوحدات الادارية الحكومية او قد تتمثل في فرع او قسم من اقسام المنشاة او مجموعة من الشركات القابضة والتابعة تحت سيطرة ادارة موحدة، كذلك قد تختلف الوحدة المحاسبية من حيث الهدف الذي تسعى الى تحقيقه فهناك وحدات تهدف الى تحقيق اقصى ارباح ممكنة واخرى تهدف الى تحقيق اقصى ايرادات ممكنة كما ان هناك وحدات لا تهدف الى تحقيق الربح او اهداف اقتصادية اخرى.

- ونتيجة لتعدد خصائص الوحدة المحاسبية على هذا النحو نجد تعدد في المفاهيم الخاصة بها، ويمكن حصر هذه المفاهيم في ثلاثة مفاهيم اساسية :

(1) مفهوم حقوق الملكية.
(2) مفهوم الشخصية المعنوية.
(3) مفهوم الاعتمادات والاموال.

- وفيما يلي سوف نتناول هذه المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية واهم النتائج التي تترتب على كل مفهوم:-

(1) مفهوم حقوق الملكية :

- بادئ ذي بدء يجب التنبيه الى انه ليس هناك خلاف وجهات النظر على ان للوحدة المحاسبية شخصية مستقلة ولكن الاختلاف يدور حول طبيعة هذه الشخصية، فطبقا لمفهوم حقوق الملكية تعطي الاهمية لعنصر الملكية باعتبار ان ذلك هو جوهر المشروع والمحور الاساسي لمدى نجاحه واستمراره.

ولقد ظهرت وجهة النظر هذه منذ القرن التاسع عشر اذ كان الشكل التنظيمي الغالب للمشروعات هو المنشاة الفردية.

(2) مفهوم الشخصية المعنوية :

- طبقا لهذا المفهوم ينظر الى المشروع من زاوية انه شخصية معنوية ذات وجود قانوني قائم بذاته بمعنى ان له ذمة مالية يمكنها التقاضي والتملك بصورة منفصلة عن الذمة المالية الخاصة بالمستثمرين، ومن المعروف ان هذه الشخصية المعنوية المستقلة هي مجرد حيلة قانونية قصد من ورائها تسهيل نشاط الشركات وبصفة خاصة الشركات المساهمة. وعلى ذلك نجد ان جوهر المشروع هو مجموعة الاصول او الموارد التي تتوفر له لاستخدامها في تحقيق النشاط وسواء توفرت هذه الموارد من قبل الملاك او المقرضين. والحقيقة انه لم يعد هناك خط فاصل بين حملة الاسهم وبين حملة السندات، فالمساهم الان يتوقع عائدا ثابتا ومنتظما على استثماراته بين المساهمين واصحاب القروض طويلة الاجل وذلك من حيث درجة المخاطرة التي يتعرضون لها او من حيث طبيعة حقوقهم في الارباح وفي اصول الوحدة المحاسبية.

- من ناحية أخرى نجد أن تجزئة رأس المال العامل المملوك والمقترض وسهولة تداول هذه الحقوق في سوق الأوراق المالية قد أدى إلى كثرة عدد الأشخاص أصحاب المصلحة في الوحدة المحاسبية كما أن هويتهم أصبحت في تغيير مستمر من وقت لآخر الأمر الذي يجعل قيامهم جميعا بمهام الإدارة أمرا مستحيلا، ومن هنا برزت أهمية الإدارة وذلك كم حيث انفصال إداراتها عن إدارة أصحاب الاستثمارات ومن حيث الدور الرئيسي الذي تقوم به في توجيه موارد الوحدة المحاسبية.

- ولقد ساد مفهوم الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي منذ أوائل القرن العشرين حيث أصبحت شركات الأموال تمثل النمط التنظيمي الغالب للوحدات الاقتصادية، ففي مثل هذه الوحدات الاقتصادية يستوي رأس المال المقترض مع رأس المال المملوك من حيث فاعليته وتأثيره على النشاط الجاري وأن جوهر

المشروع يتركز حول إرادته وما تتمتع به من إيراد منفصلة تحركها مصالح واهتمامات جماعية أو مشتركة وليس مجرد اهتمامات ومصالح رأس المال أو المستثمرين بصفة عامة.
وهكذا نجد أن مفهوم الشخصية المعنوية يأخذ بوجهه نظر الإدارة، وفيما يلي أهم النتائج التي تترتب على الأخذ بهذا المفهوم:

أولا:
بالنسبة للأصول: تعتبر الأصول أموال أو موارد يمكن للمشروع استخدامها في تحقيق نشاطه، هذه الأصول ملك للمشروع باعتباره شخصية معنوية وأن أصحاب المشروع لهم مجرد حق على هذه الأصول متمثلا في الأرباح عند تقاريرها أو في قيمة التصفية عند الانقضاء وبعد الوفاء بالحقوق الأخرى، وعليه فالأصول تمثل الضمان لحقوق كل من أصحاب المشروع (حملة الأسهم) والمقرضين (الدائمين- حملة السندات).

ثانيا:
بالنسبة للخصوم: تعتبر الخصوم التزامات على المشروع ولا يمكن الرجوع بها على الأموال الخاصة بأصحاب المشروع (حملة الأسهم) ويلاحظ هنا أن مفهوم الخصوم طبقا لوجهة نظر الشخصية المعنوية هو مفهوم شامل بمعنى أنه يتضمن جميع مصادر الأموال المستثمرة في المشروع- رأس المال المملوك ورأس المال المقترض- وذلك على أساس أن كل من المساهمين وحملة السندات أصحاب حقوق في ذمة المشروع.

ثالثا:
بالنسبة لمعادلة الميزانية: تعتبر معادلة الميزانية تعبيرا عن وجهة نظر الإدارة باعتبارها وكيلا عن كافة أصحاب الحقوق في المشروع، ومن وجهة نظر الإدارة يجب إظهار إجمالي الأموال المستثمرة في المشروع من ناحية ومصادر تمويل هذه الاستثمارات من ناحية أخرى وعليه تأخذ معادلة الميزانية الشكل التالي:

- مجموع الأصول = مجموع الحقوق (بما في ذلك الالتزامات)

أو

- مجموع الأصول = مجموع الخصوم

أو

- أوجه استخدام الأموال = مصادر الأموال

رابعا:

بالنسبة للإيرادات: تمثل الإيرادات قيمة الإنجازات المحققة نتيجة الجهود التي بذلت في سبيل تحقيق أهداف المشروع، وعلى ذلك تتكون الإيرادات من القيم المالية التي تستحق للمشروع نظير تأدية خدماته او بيع منتجاته للغير، فهي تدفقات داخله موجبة وليست مجرد تغيرات بالموجب في حساب راس المال.

خامسا :

بالنسبة للمصروفات : تمثل المصروفات تكلفة الحصول على الايرادات بمعنى انها مقاييس مالية للتعبير عن المجهودات التي بذلت في سبيل تحقيق ايرادات فترة معينة، وعلى ذلك نجد انه هناك علاقة سببية بين المصروفات والايرادات وبحيث لا يمكن الحصول على الاخيرة الا بمقدار ما نتحمله من الاولى. فهي تدفقات داخليه سالبة وليست مجرد تغيرات بالسالب في حساب راس المال.

سادسا :

بالنسبة لنتائج الاعمال : يتم تحديد نتائج الاعمال عن طريق مقابلة الايرادات بالمصروفات في قائمة الدخل وليس عن طريق مقارنة صافي الاصول في تاريخين متعاقبين، السبب في ذلك هو ان الهدف من قياس نتائج الاعمال لم يعد مجرد تحديد مقدار ما تحقق من تغير في حقوق المشروع، وانما اصبح الهدف هو الحكم على مدى كفاءة الادارة في استثمار الاموال الموكلة اليها من قبل المستثمرين بفئاتهم المختلفة مساهمين ومقرضين، ان منهج تحديد نتائج الاعمال عن طريق مقابلة الايرادات بالمصروفات يمكننا من تحديد التغير في صافي

اصول المشروع وفي نفس الوقت يوضح مصادر هذه النتيجة ومدى فاعلية المجهودات التي بذلت في سبيل تحقيقها.
وتجدر الاشارة هنا الى انه هناك العديد من الممارسات المحاسبية التي تعتمد في تأصيلها العلمي على اختيارنا لمفهوم معين من مفاهيم الوحدة المحاسبية، فمن المعروف ان وجهة نظر اصحاب المشروع تعطي الاولوية من حيث الاهتمام لقائمة المركز المالي في حين ان وجهة نظر الشخصية المعنوية تعني بقائمة الدخل وقياس نتائج الاعمال حتى ولو كان ذلك على حساب التحديد السليم لعناصر الميزانية. وترتيبا على ذلك يعتبر استخدام طريقة الوارد اخيرا صادر اولا (LIFO) اكثر اتفاقا مع مفهوم الشخصية المعنوية وذلك لأنها تؤدي الى قياس افضل للدخل الدوري، في حين ان طريقة الوارد اولا يصرف اولا (FIFO) تعتبر اكثر اتفاقا من وجهة نظر اصحاب المشروع (اصحاب الملكية)، وذلك لأنها تحقق لنا قيما لعناصر الاصول مع قائمة المركز المالي اكثر تعبيرا عن القيم الجارية. ايضا يلاحظ ان اعداد القوائم المالية الموحدة واظهار حقوق الاقلية ضمن اصحاب الحقوق يمكن تبريره على اساس مفهوم الشخصية المعنوية والذي يمكن من خلاله النظر الى الشركة القابضة ومجموعة الشركات التابعة على انها شخصية اقتصادية مستقلة.

- وفيما يتعلق بأساس تقويم الاصول يمكن القول ان وجهة نظر اصحاب المشروع تتفق اكثر مع استخدام القيم الجارية في حين ان وجهة نظر الشخصية المعنوية تعتبر اكثر اتفاقا مع اساس التكلفة التاريخية وذلك لان هذه الاخيرة تعبر عن المسؤولية القانونية (التعاقدية) للإدارة تجاه اصحاب الحقوق. وامتدادا لهذا الفكر، هناك من يفسر مفهوم الشخصية المعنوية تفسيرا تنظيميا بحتا وبحيث ينظر الى الادارة على انها اكثر من مجرد وكيل عن المستثمرين وانما هي ايضا ارادة مستقلة ومتميزة تعمل على تحقيق مصالح واهتمامات جماعية او مشتركة، وتعرف وجهة النظر هذه بمفهوم القيادة، وطبقا لهذا المفهوم تعتبر القوائم المالية مجرد وسيلة لإخلاء مسؤولية الادارة وانه ليس من الضروري التعرض لمشكلة الملكية وهل هي لأصحاب المشروع او للمشروع باعتباره شخصية معنوية.

(3) مفهوم الاعتمادات او الاموال المتخصصة :

- يعتبر مفهوم الاعتمادات او الاموال المتخصصة التفسير المناسب لطبيعة الوحدات الادارية التي تمثل الجهاز الاداري الحكومي للدولة، فمن المعروف ان الوحدة الادارية ليس لها شخصية معنوية مستقلة بدليل ان اي فائض او عجز في اموال الوحدة لا يرحل الى الفترات المقبلة وانما يتم تسويته عن طريق الخزانة العامة للدولة. كذلك ليس للوحدة الادارية راس مال بالمفهوم التجاري المألوف وليس هناك علاقة سببية بين ايراداتها ومصروفاتها، ومن ناحية اخرى تخضع الوحدات الادارية في مزاولة نشاطها للاعتبارات الاقتصادية وانما نجد ان هذا النشاط مقيد بالقوانين واللوائح التي تحكمه وتضمن صيانة المال العام.
- ونتيجة لكل ذلك ظهرت وجهة النظر الثالثة هذه الاعتمادات او الاموال المتخصصة – للوحدة المحاسبية والتي طبقا لها ينظر للوحدة الاقتصادية على انها مجموعة من الاموال او الاعتمادات تم تخصيصها لتحقيق نشاط او غرض محدد.
- وفيما يلي اهم النتائج التي تترتب على الأخذ بمفهوم الاموال المخصصة :

اولا :-

بالنسبة لطبيعة الوحدة المحاسبية : طبقا لهذا المفهوم تعرف الوحدة المحاسبية على انها مجموعة من الاموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقا لقيود محددة على قيمة كل مصروف ومجال انفاقه. فالوحدة المحاسبية طبقا لهذا المفهوم ليست شخصية معنوية مستقلة كما انها ليست مجموعة من الاشخاص تسعى لتحقيق اهداف ذاتية وانما هي مجرد اعتماد مالي.

ثانيا :-

بالنسبة للأصول : الاصول مجموعة من الموارد المعتمدة للوحدة في استخدامها في مجال محدد فهي تمثل مجموعة من الايرادات التي تم التصريح للوحدة لتحصيلها خلال فترة معينة. فأصول الوحدة الادارية عبارة عن الايرادات المستحقة لها وهي بهذا ليست موجودات فعلية يمتلكها المشروع او المشروع باعتباره شخصية مستقلة.

ثالثا:-

بالنسبة للخصوم: طبقا لمفهوم الأموال المخصصة تتمثل خصوم الوحدة الإدارية في الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الانفاق المختلفة. فهي مصروفات مستحقة خلال الفترة المحاسبية وفقا للقيود الموضوعة على قيمة كل مصروف ومجال انفاقه. وبناء على ذلك تمثل الخصوم قيودا على استخدام الوحدة الادارية وذلك في صورة اعتمادات محدودة لا يجوز بأية حالة تجازها، كما لا يجوز الانفاق من اعتماد معين على مجالات تقع خارج نطاق الاعتماد. فالخصوم هنا ليست مجرد التزامات مالية على أصحاب المشروع أو على أصوله تجاه الغير.

رابعا:

بالنسبة لمعادلة الميزانية: من التعريف السابق لكل من الخصوم والأصول تكون معادلة الميزانية على النحو التالي:

الايرادات المقرر تحصيلها = الاعتمادات المخصصة لأوجه الانفاق
(ايرادات مستحقة) (مصروفات مستحقة)

أو

الأموال المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المحددة لكيفية استخدام الأموال

وهكذا نجد أنه ليس لدينا قائمة مركز مالي بالمعنى المحاسبي المألوف وإنما تعتبر الميزانية مشروع أو برنامج عمل تم التعبير عنه في صورة مالية، ولذلك هي أقرب ما تكون إلى موازنة تخطيطية منها إلى كونها ميزانية.

خامسا:-

بالنسبة للإيرادات والمصروفات: تمثل ايرادات الوحدة ذلك الجزء الذي تم تحصيله من الايرادات المقررة في الميزانية، أما المصروفات فتمثل ذلك الجزء التي تم انفاقه فعلا من الاعتمادات المخصصة. فهي تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية وإليها ودون أي ارتباط سببي فيما بينهما.

سادسا:

بالنسبة لنتائج الأعمال: يركز مفهوم الأموال المخصصة اهتمامه في مجال تحديد نتائج الأعمال على مدى التزام الوحدة المحاسبية وتقييدها بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة طبقا للاعتمادات المقررة.

- وهكذا نجد أن مفهوم الأموال المخصصة يعتبر أنسب المفاهيم بطبيعة الوحدات الادارية الحكومية وكذلك الوحدات التي لا تهدف بصفة عامة لتحقيق الربح أيضا هناك مجال لاستخدام هذه المفهوم في الوحدات التجارية وبصفة خاصة في المجالات التي يصعب فيها تشخيص الوحدة المحاسبية كما في حالة مخصصات الأموال الثابتة أو مخصصات معاشات العاملين وكذلك بالنسبة للفروع والأقسام داخل الوحدات المحاسبية.

- وفي ختام هذا الجزء عن مفاهيم الوحدة المحاسبية يجدر بن القول أن هذا التعدد من المفاهيم يعتبر من الأمور المرغوب فيها علميا وذلك نظرا لتعدد التطبيقات وتنوع وحدات النشاطات. فبالنسبة للمشروعات الفردية وشركات الأشخاص نجد أن المفهوم الملائم هو مفهوم حقوق الملكية، في حين أن المفهوم الملائم في شركات الأموال هو مفهوم الشخصية المعنوية وأخيرا نجد أن مجال تطبيق مفهوم الأموال المخصصة هو في الوحدات الإدارية الحكومية وأيضا تلك الوحدات غير الحكومية التي لا تهدف الى تحقيق الربح.

المبحث الثالث :

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- اوضحنا فيما سبق ان تحديد اهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية، فالأهداف هي القاعدة العامة التي عليها يتم تقييم البدائل المحاسبية(Accounting Alternatives) وعليه فانه طالما انه هنالك مجال للمفاضلة بين طرق واساليب القياس والافصاح فانه يجب ان يتم الاختيار المحاسبي بما يتيح اكثر المعلومات فائدة في مجال ترشيد القرارات.

- الا انه من ناحية اخرى، نجد ان ما توصلنا اليه انفا يحتاج الى تحديد اكثر وحتى يكون في الامكان تطبيقه عمليا، ولذلك فانه من الطبيعي ان تكون الخطوة التالية – بعد تحديد الاهداف – هي تحديد مفاهيم جودة المعلومات. ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص الرئيسية التي يجب ان تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وعليه فان تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الاهداف وبين المقومات الاخرى للاطار الفكري المحاسبي. كما ان هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة وكذلك المسؤولين عن اعداد التقارير المالية لتقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والاساليب المحاسبية البديلة. وترتيبا لما سبق يمكن القول ان الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة الخصائص النوعية (Qualitative characteristics) هو استخدامها كأساس لتقييم مستوى المعلومات المحاسبية.

الخصائص النوعية للمعلومات :

بصفة عامة يمكن القول ان الخصائص التي تحدد ما اذا كانت (المعلومات الناتجة عن تطبيق بديل محاسبي معين او اكثر او اقل فائدة في مجال اتخاذ القرارات هي خاصيتين اساسيتين :

1- الملائمة Relevance
2- امكانية الاعتماد عليها Reliability

وكذلك على خاصيتين ثانويتين (Secondary Qualities)

1- القابلية للمقارنة (Comparability)
2- الثبات او التجانس (Consistency)

اولا : الخصائص الاساسية :

(1) الملائمة : (Relevance)

- ويقصد بها ان تكون المعلومات المحاسبية قادرة على التأثير في القرار، فاذا لم يكن للمعلومات اي تأثير على قرار معين، فأنها تكون غير ملائمة لهذا الفرار. ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة فأنها يجب ان تساعد متخذ القرار على تحسين قدرته على التنبؤ اي ان تكون للمعلومات قيمة تنبئوه (Predictive).

- وايضاً يجب ان تتوافر للمعلومات المحاسبية صفة الوقتية (Timeliness) اي ان تتاح لمستخدميها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار قبل ان تفقد قدرتها على التأثير.

(2) امكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية (Reliability) :

- تعتبر المعلومات المحاسبية الملائمة مفيدة طالما كان يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويمكن الاعتماد على المعلومات طالما كانت خالية الى حد معقول من الاخطاء الجوهرية او التحيز، وطالما كانت تعبر بأمانة عن الحقيقة، وتكون المعلومات من الممكن الاعتماد عليها اذا توافرت فيها ثلاث خصائص هي :

أ- امكانية التحقق منها : (الموضوعية) (Verifiable)

- وذلك عندما توفر نتائج يمكن التحقق منها ع طريق طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس.

ب- تعبر بأمانة عما تهدف الى التعبير عنه، ويكون ذلك اذا كان هناك اتفاق بين المقياس او الوصف المالي المعين والظاهرة الاقتصادية او الحدث الذي يمكن قياسه او وصفه.

ت- بعيدة عن التحيز اي يجب الا يتم اختيارها بحيث تكون في صالح معينة من ذوي المصالح على حساب غيرهم.

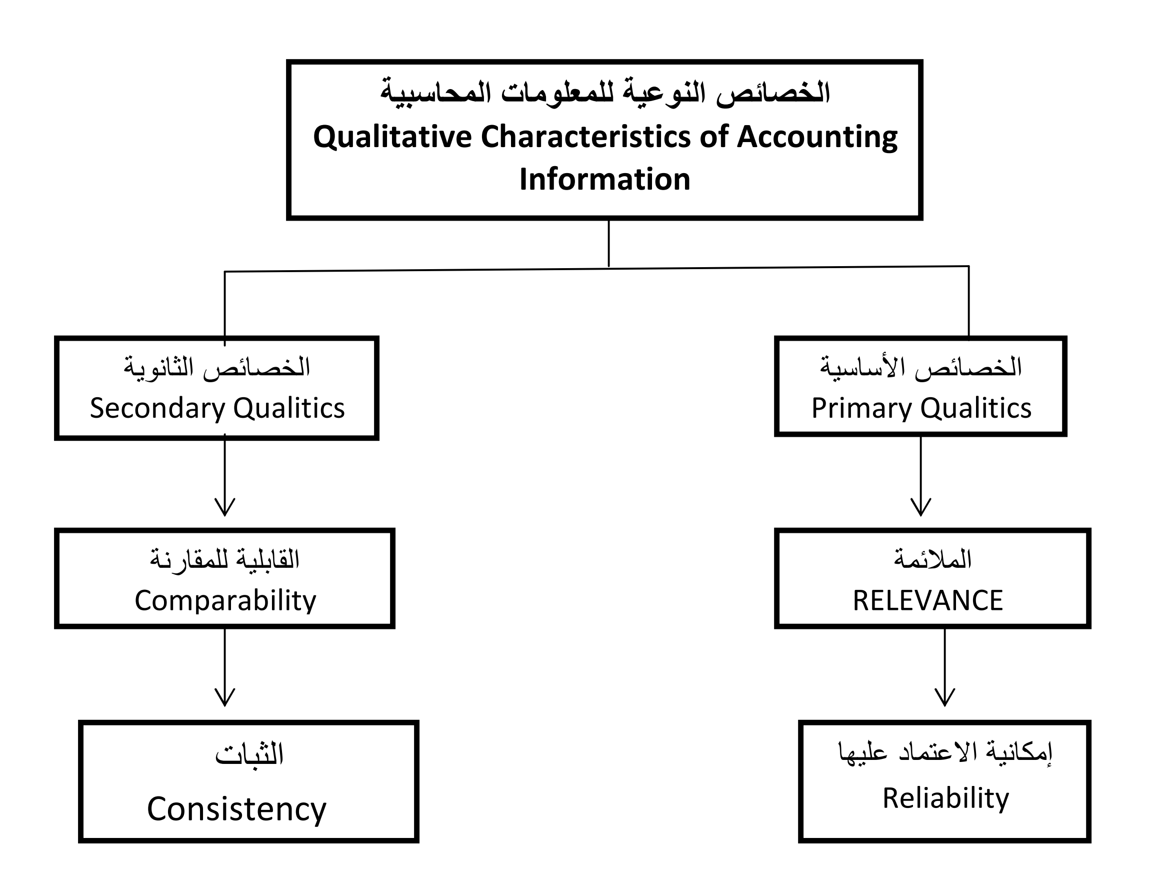
ثانيا : الخصائص الثانوية :

أ- القابلية للمقارنة (Comparability)

- اي امكانية مقارنة المعلومات المحاسبية عن منشاة معينة مع معلومات مماثلة عن منشآت اخرى في نفس الفترة المالية.

ب- الثبات او التجانس : (Consistency)

بمعنى ان تقوم المنشاة باستخدام نفس الطريقة المحاسبية لمعالجة تقس الاحداث من فترة لأخرى ، بمعنى الثبات في استخدام المعايير المحاسبية.



القيود على استخدام الخصائص النوعية :

- من شرحنا السابق للخصائص النوعية يتضح لنا احتمالات التعارض بين بعضها البعض فهناك من ناحية التعارض بين الخصائص الفرعية، فمثلا قد ينشا تعارض بين التوقيت الملائم وبين القدرة التنبئية للمعلومات ذلك لان السرعة في اعداد المعلومات غالبا ما تكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد. كذلك قد يكون هناك تعارض بين الصدق في التعبير وبين امكانية التثبيت من المعلومات والمثال على ذلك تجده في استخدام الارقام القياسية العامة والخاصة بغرض التوصل الى قياس للقيم الجارية . فمن المعروف ان الارقام القياسية ما هي الا متوسطات وبالتالي قد تكون بعيدة عن الصدق في تمثيل الظواهر الاقتصادية الا انه في مقابل ذلك تتمتع هذه الطريقة بدرجة عالية من الحياد في التطبيق.
- وبالإضافة الى ما سبق هناك احتمالات تعارض بين ملائمة المعلومات وبين امكانية الاعتماد (الثقة) عليها. والمثال التقليدي لهذا التعارض نجده في اساس التكلفة التاريخية، فمن المعروف ان ارقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة وذلك نظرا لخلوه من التحيز، الا انه في مقابل ذلك نجد ان هذه الارقام اقل ارتباطا بطبيعة المعلومات التي يحتاجها مستخدمي التقارير المالية وبالتالي تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة. وعلى العكس نجد ان القيم الجارية اكثر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الا انه في المقابل تعتبر اقل من حيث امكانية الاعتماد عليها والوثوق بها.

الفصل الثالث

المفاهيم الاساسية للمحاسبة :

1- مفهوم الاحداث الاقتصادية.
2- مفهوم النفقة.
3- مفهوم التكلفة.
4- تبويب التكاليف.
5- مفهوم الايراد.
6- مفاهيم تحقيق الايراد :

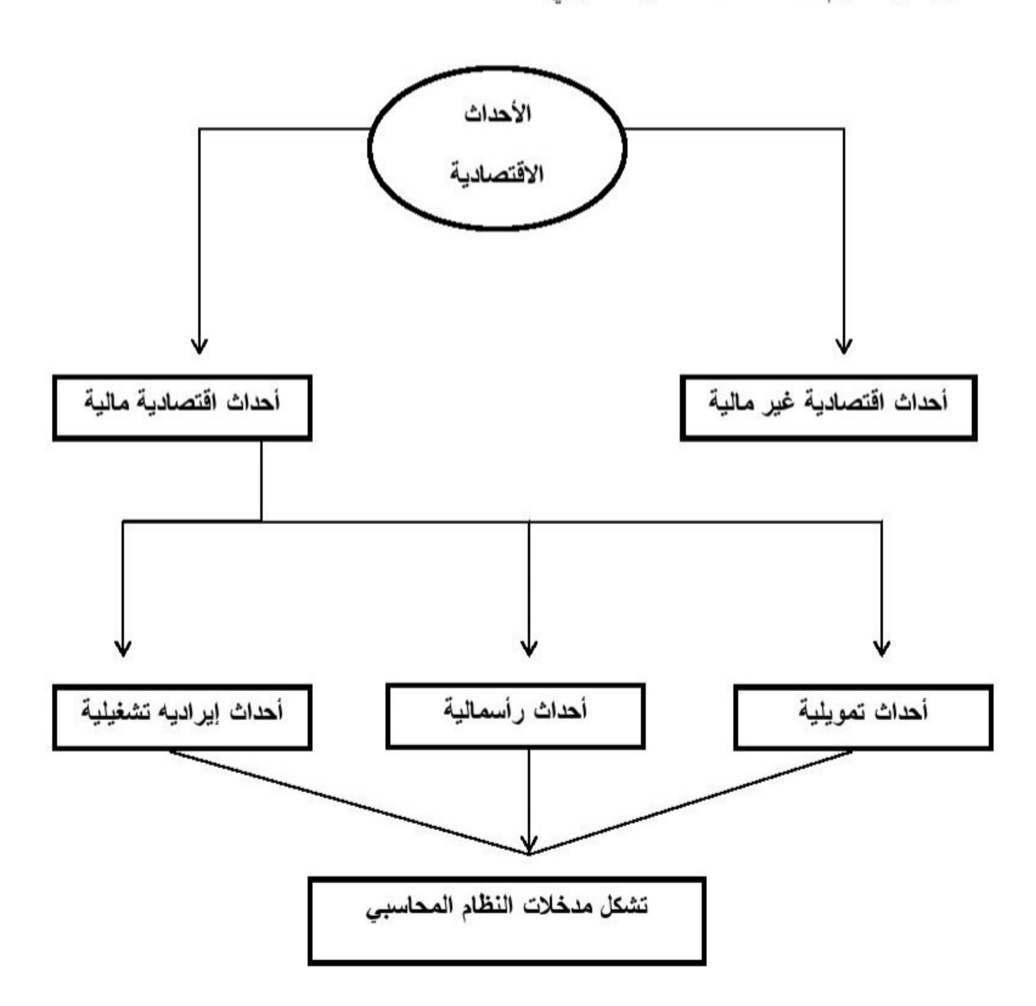
أ- يتحقق الايراد عند البيع.
ب- يتحقق الايراد بعد البيع.
ت- يتحقق الايراد عند الانتهاء من الانتاج.
ث-يتحقق الايراد اثناء الانتاج.

الفصل الثالث

(المفاهيم الأساسية للمحاسبة)

مفهوم الأحداث الاقتصادية:

- يمكن تعريف الأحداث الاقتصادية على مستوى المنشأة "بأنها مجموعة الوقائع والظواهر المالية وغير المالية والتي تنعكس بشكل أو بآخر على النظام المحاسبي نتيجة أعمال المشروع"



(1) الأحداث الاقتصادية غير المالية:

- هي أحداث داخلية وخارجية تحدث بسبب وجود المشروع كوحدة اقتصادية بشخصية معنوية ضمن المجتمع تنعكس هذه الأحداث على الموارد البشرية والبيئية ومن أهمها:

(1) تدريب العاملين واكسابهم مهارات جديدة تزيد من الانتاجية وتقلل الهدر وتخفض زمن الإنتاج وبالتالي تخفيض التكلفة الأساسية لوحدة المنتج وبالتالي زيادة هامش الربح.

(2) تعاون العاملين في المستويات الإدارية المختلفة وضمن مستوى وزيادة الانتماء للمنشأة.

(3) طرق الانتاج ومستوى التنظيم والأسرار الفنية التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف.

(4) ظروف السوق المحيطة وموقع المشروع التنافسي.

(2) الأحداث الاقتصادية المالية:

- وهي الأحداث التي تقوم بها المنشأة داخليا وخارجيا ويمكن قياسها بشكل كمي نقدي وتدخل هذه الأحداث ضمن الاطار المحاسبي ويقوم النظام المحاسبي عليها بشكل كبير وأساسي وتمثل مدخلات لهذا النظام.

- ويمكن تقسيم الأحداث المالية من حيث الأهداف إلى:

(1) أحداث تمويله.

(2) أحداث رأسمالية.

(3) أحداث إيراديه (التشغيلية).

وهذه الأحداث تربطها علاقة على مستوى المنشأة يمكن سياقها كالتالي:-

(1) الأحداث التمويلية:

وتعني بالحصول على مصادر الأموال اللازمة لتغطية الأنشطة المختلفة التي يقوم بها المشروع من رأسمالية وإيراديه (تشغيلية).

- ويمكن تأمين مصادر الأموال كما يلي:

(أ) رأس المال الأساسي، الاحتياطيات، الأرباح المحتجزة (أعوام سابقة وعام حالي) بعد تنزيل خسائر الأعوام السابقة والحالية إن وجدت، ومجمعات الاستهلاك المختلفة(تمويل داخلي من أصحاب المشروع).

(ب) اقتراض طويل الأجل، قروض قصيرة الأجل، دائنون، أوراق دفع.

(ت) (تمويل خارجي، حقوق الغير).

(2)الأحداث الرأسمالية:

- وهي الأحداث والوقائع المالية التي تقوم بها المنشأة بهداف اقتناء الأصول الثابتة من أجل الاستخدام في نشاط المنشأة العادي وليس بهدف إعادة البيع.

ويمكن تصنيف الأحداث الرأسمالية إلى:

إنفاق رأسمالي

عمليات تؤدي إلى مكاسب أو خسائر رأسمالية

(أ) **أحداث الانفاق الرأسمالي:**

- وهي الأحداث التي تتمثل في شراء أو اقتناء الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة القابلة وغير القابلة للاستهلاك واللازمة للعملية الانتاجية وليس بهدف إعادة بيعها. وهناك عدة أوجه للإنفاق الرأسمالي تترك آثارها على طرق التسجيل في السجلات المحاسبية والعرض في القوائم المالية ومن هذه الأوجه:-

(1)حالة شراء الأصل من الغير (نقدا أو بالتقسيط).

(2)حالة انتاج الأصل داخل المنشأة.

(3)الحصول على الأصل هبة أو بسعر رمزي.

(1)حالة شراء الأصل من الغير:

- ويحمل الأصل في هذه الحالة بتكلفة الشراء وجميع المصاريف التي تنفق على الأصل حتى وصوله إلى أرض الشركة بالإضافة إلى نفقات التركيب والتجهيز ليصبح جاهزا للاستخدام، ويطلق على ما سبق تكلفة الاقتناء (التكلفة التاريخية للأصل).
- أما اذا تم الشراء بالتقسيط فهناك عنصر من عناصر ثمن الشراء يجب تسجيله بحساب مستقل هو حساب مخصص فوائد التقسيط ويعاد المجموع الفوائد التي تدفع زيادة على ثمن الشراء النقدي، أما الأصل المشترى فيسجل بالتكلفة الحقيقية وكأنه نقدا، أما فوائد التقسيط فتعالج كنفقات إيراديه مؤجلة على السنوات المستفيدة منها وذلك بمقدار ما تستفيد كل فترة مالية من الائتمان أو القرض. وتتم المعالجة المحاسبية لفوائد التقسيط وفوائد القروض كما يلي:

- عند تاريخ الاقتناء(توقع العقد) وحتى تاريخ التسجيل، تحمل على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة والتي تستهلك على مدار 3 سنوات على الأقل و 5 سنوات على الأكثر من تاريخ التسجيل. تعتبر هذه الفوائد نفقات إيراديه تحمل على حساب الارباح والخسائر.

(2)حالة انتاج الأصل داخل المشروع:

- لحساب تكلفة هذا الأصل وكيفية اثباته في الدفاتر لا بد من مراعاة نظرية التكاليف المتبعة في المنشأة وستكون واحدة من ثلاث:

(أ) وفق نظرية التكاليف الكلية: يحمل الأصل المنتج بجميع عناصر التكلفة الداخلة في إنتاجه من مباشرة وغير مبادرة ثابتة ومتغيرة وذلك وفق قواعد ومعايير التحميل في المنشأة.

(ب) وفق نظرية التكاليف المتغيرة: يحمل الأصل المنتج داخليا بتكلفة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتحمل بالكامل على دخل الدورة (حـ/أ، خ).

(ت) وفق نظرية التكاليف المستغلة: يحمل الأصل المنتج داخليا بعناصر التكلفة المباشرة الخاصة بالإضافة إلى نصيبه من المصاريف الثابتة المحسوبة على

أساس مستوى الطاقة المستغلة أما ما يقابل الطاقة غير المستغلة فيحمل على حساب(أ، خ).

(3)حالة الحصول على الأصل هبة أو بسعر رمزي:

- عند حصول المنشأة على أصل ثابت دون مقابل أو بسعر رمزي أدنى بكثير من السعر الواقعي في السوق فعلى المنشأة إثباته بالدفاتر بالقيمة الواقعية وهي القيمة السوقية بتاريخ الحصول عليه وذلك كما يلي:

xxxمن حـ / الأصل

xxx إلى حـ/ رأس المال (في شركات الأشخاص).

xxx إلى حـ/ احتياطي رأسمالي (في الشركات المساهمة).

* ولا يجوز عدم إثباته في الدفاتر بحجة أنه دون مقابل وذلك لمجموعة من أسباب منها:

(ا) انسجاما مه مبدأ الافصاح المحاسبي الذي ينص على أن تكون القوائم المالية معبرة عن الواقع الحقيقي للمشروع وخاصة أن هذه الأصول منها ما يدخل في حساب التكاليف (الجزء المستهلك).

(ب) انسجاما مع مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة باعتماد اجراءات محاسبية موحدة تجاه الظاهرة المحاسبية الواحدة في جميع المنشآت والصناعات المماثلة.

(ث) للمحافظة على رأس مال المشروع، فالهبة تمنح لمرة واحدة عادة وتؤدي إلى زيادة حقوق أصحاب المشروع، وفرض الاستمرارية يتطلب تكوين مخصصات استهلاك واقعية تمكن من استبدال الأصل المقتنى هبة في نهاية عمره الإنتاجي.

(د) إن رسملة النفقات التي تنفق على الأصل المذكور ستبين تكلفة تاريخية غير موضوعية وغير واقعية (إذا لم تسجل الهبة كأصل).

* ومهما كانت شكل وطريقة الاقتناء للأصول الثابتة فإنه قد تصرف على هذا الأصل خلال حياته الإنتاجية نفقات مختلفة تؤدي إلى زيادة طاقته الإنتاجية أو زيادة قيمته أو عمره الإنتاجي، وبالتالي يجب اعتبار هذه النفقات بمثابة نفقات رأسمالية والتي ترسم على حساب الأصل، ويمكن تقسيمها إلى:

(1) نفقات التحسين:

وهي نفقات غير دورية تؤدي إلى زيادة قيمة الأصل أو طاقته الإنتاجية أو عمره الإنتاجي وتضاف إلى قيمة الأصل وتستهلك مع صافي قيمة الأصل بمعدل استهلاك واحد أما نفقات الصيانة الدورية والإصلاح فهي نفقات دورية فترة (تخص السنة) تحمل على حـ/ أ، خ لأنها تساهم في المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصل (بالنسبة لمصاريف الصيانة).

(2) نفقات الإضافة:

وهي إنفاق رأسمالي جديد يؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية كالإضافة مبنى إلى مباني قائمة أو فتح خط لإنتاج جديد، حيث تضاف هذه النفقات الرأسمالية إلى أصولها الخاصة وتستهل بنفس المعدل مع مراعاة نفس المدة.

(3)نفقات الإحلال:

وهي عبارة عن تكاليف استبدال أصل جديد أكثر كفاءة وتقنية من الأصل القديم أو جزء أساسي جديد بدلا من جزء أساسي قديم الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية أو العمر الإنتاجي.

2-المكاسب والخسائر الرأسمالية:

- وهي الأرباح الناتجة عن بين أصل ثابت بأعلى من صافي القيمة الدفترية له وهي أرباح غير دورية ولا تتصل النشاط العادي للمشروع لذلك تسمى مكاسب رأسمالية أو أرباح غير عادية، أما الخسائر الرأسمالية فهي ناتجة عن بيع أصل ثابت بأقل من صافي القيمة الدفترية له وهي أيضا ناتجة عن نشاط غير عادي للمشروع فتسمى خسائر رأسمالية أو خسائر غير عادية.

المعاجلة المحاسبية للمكاسب والخسائر الرأسمالية:

- تركزت المعالجة الرأسمالية المحاسبية ضمن اتجاهين في اطار التكلفة التاريخية للأصل وهي:

(1) الاتجاه الأول:

- تقفل الأرباح والخسائر غير العادية في حساب الأرباح والخسائر ولا يقرف هذه الاتجاه بين الايرادات العادية وغير العادية(مفهوم الدخل الشامل) وتظهر ظاهرة الدخل بمرحلة واحدة كما تظهر بنهاية هذه المرحلة النتيجة الشاملة للنشاط. لكن هذه لاتجاه غير مقبول عموما ذلك لأنه يؤدي إلى اضعاف دلالة مؤشر الربح لاحتوائه على أحداث غير عادية ويؤثر سلبا على قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة في الفترات المتتالية وبين المشروعات المماثلة.

(2) الاتجاه الثاني:

- ويقسم قائمة الدخل إلى مرحلتين، في المرحلة الأولى تقابل الايرادات العادية مع المصروفات العادية وتعطي ربح العمليات العادية للمشروع والذي يعتبر مؤشرا هاما في تقييم كفاءة الإدارة وفي الثانية تقابل الإيرادات غير العادية مع المصروفات غير العادية لتعطي بالإضافة إلى ربح العمليات الربح الشامل للمشروع.

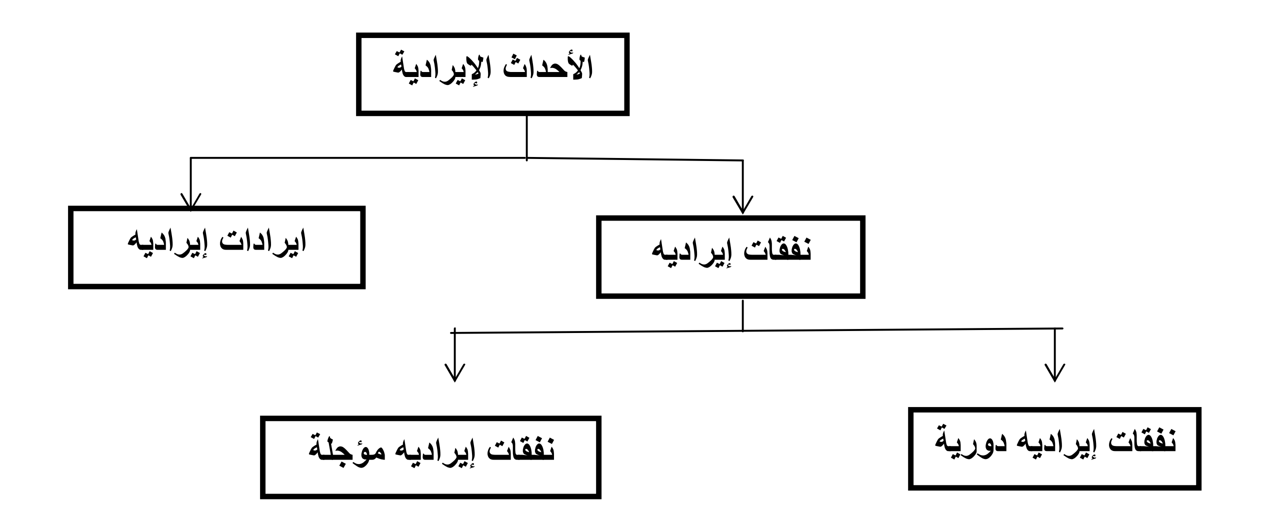
(3) الأحداث الإيرادية(التشغيلية):

- وهي الوقائع والأحداث المالية الت تتعلق بالنشاط العادي للمنشأة والتي تقوم بها المنشأة من أجل تحقيق الأرباح عن طريق ممارسة هذا النشاط، ويمكن تقسيمها إلى مجموعتين:

(ا) نفقات إيراديه.
(ب) ايرادات إيراديه.

(أ) **النفقات الإيرادية:**

- وهي نفقات تؤدي للحصول على خدمات فورية تتصل بالنشاط العادي للمشروع وتؤدي إلى تحقيق ايرادات نتيجة لذلك، ويمكن تصنيفها إلى نفقات إيراديه دورية ونفقات إيراديه مؤجلة:



(1) النفقات الإيرادية الدورية:

وهي نفقات دورية(جارية) تؤدي خدمات فورية تتصل بالنشاط العادي للمشروع وتؤدي إلى تحقيق إيراد فوري أو دوري متعلق بالفترة المالية، ومن هذا التعريف تتضح خصائص النفقة الدورية:

أ- تتصف بالدورية والانتظام ويمكن التنبؤ بها.

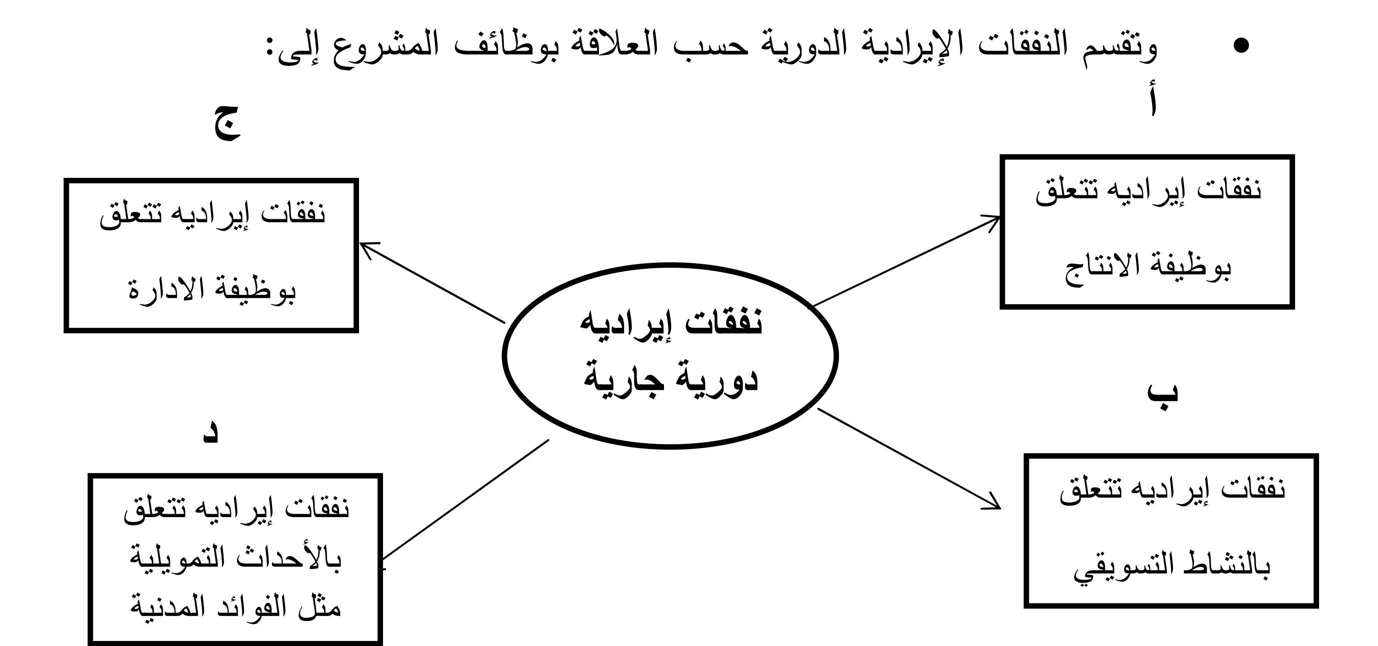
ب- الغرض منها الحصول على خدمة فورية مرتبطة بالدورة المالية.

ج- لها علاقة مباشرة مع إحدى وظائف المشروع(انتاجية، تسويقية، ادارية، تمويلية).

د- هناك علاقة سببية بين النفقة الايراد.

هـ- حجم النفقة الإيرادية صغير نسبيا بالقياس مع النفقات الأخرى(الرأسمالية أو الإيرادية المؤجلة).

- وتقسم النفقات الإيرادية الدورية حسب العلاقة بوظائف المشروع إلى:



2-النفقات الإيرادية المؤجلة:

* وهي نفقات تؤدي إلى الحصول على خدمات لأكثر من دورة مالية واحدة، ومن خصائص هذه النفقات:

(ا) غير منتظمة وأغلبها غير دورية(مثل مصاريف التأسيس).

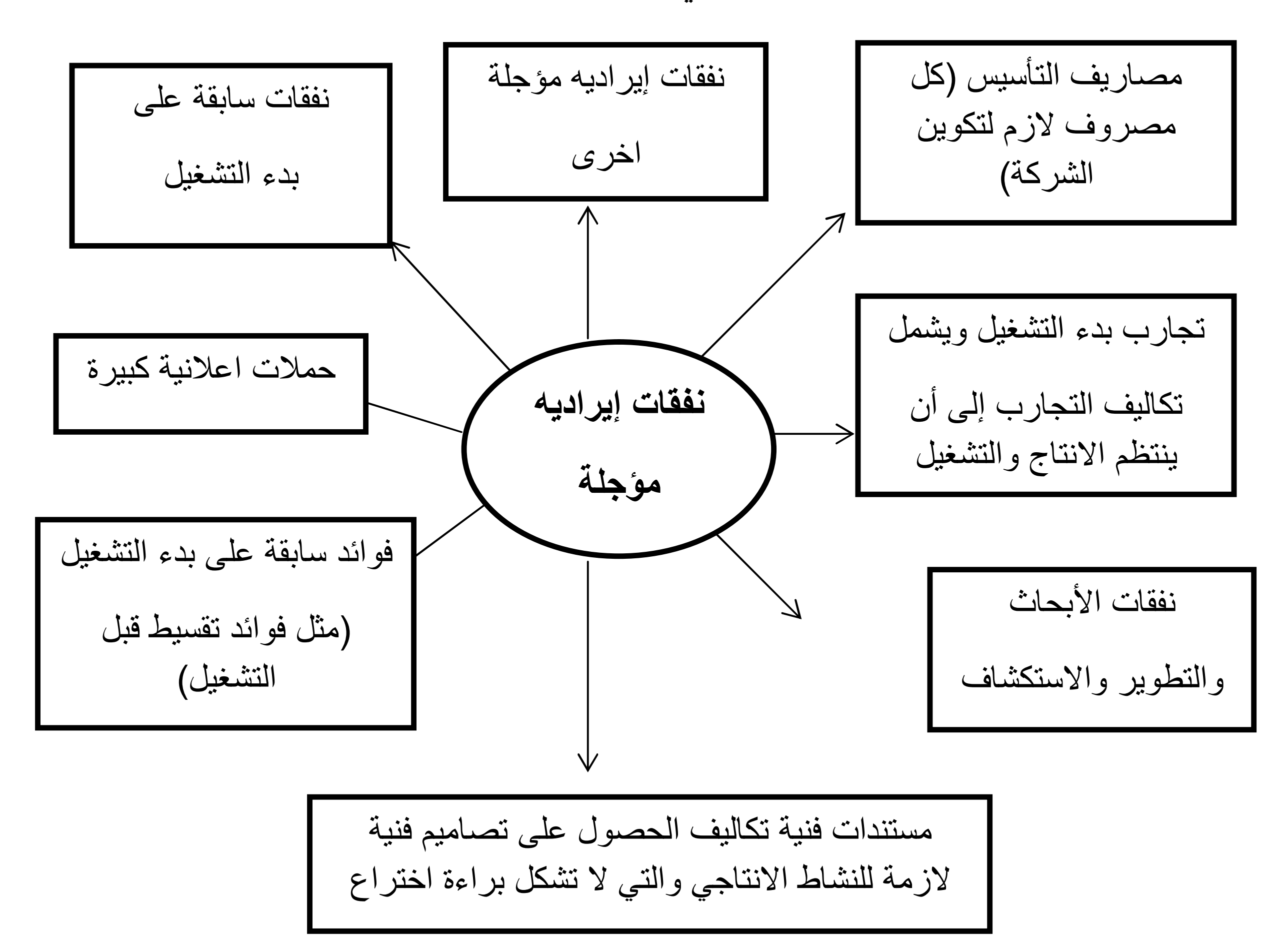
(ب) تقدم خدمات يستفاد منها لأكثر من دورة مالية.

(جـ) لا توجد علاقة مباشرة بين أغلب هذه النفقات ووظائف المشروع.

(د) هناك علاقة سببية بين النفقة والايراد.

(هـ) يمكن رسملة(اظهار)هذه النفقة في الميزانية إلا أنها تفتقر إلى صفة النفقة الرأسمالية لأنها لا تملك قيمة استرداديه عند التصفية ولا تباع.

• وتشمل هذه المصاريف على ما يلي:



2- الايرادات الإيرادية:

* وتقسم الايرادات الإيرادية إلى نوعين:

(ا) الايرادات الإيرادية العادية:

* وهي الايرادات التي تنشأ عن طريق عملية البيع للسلع والخدمات التي تمثل النشاط العادي للمشروع وتقاس بمقدار زيادة في صافي الأرباح الال للمنشأة.

(ب) الايرادات الإيرادية غير العادية :

* هي ايرادات يحصل عليها المشروع بعيدا عن مزاولة النشاط العادي ولكن بسبب عوامل ادارية، اقتصادية، قانونية ... الخ وبالتالي يصعب التحكم بها والتنبؤ بها

مثل (اعانات انتاج، اعانات تصدير، ارباح دعوة قضائية على قضايا صادقة اعفاء ضريبي، ارباح غير عادية نتيجة ظروف استثنائية كالحروب).

* ورغم الاتفاق حول طبيعة الايرادات غير العادية وحول ضرورة اقفالها في حساب الارباح والخسائر الا ان هناك خلافا حول كيفية عرض هذه الايرادات في قائمة الدخل، ولهذا الامر اتجاهين هما :

(الاتجاه الاول):

لا يميز بينها وبين الايرادات العادية، وهو ما ينسجم مع مبدأ الربح الشامل أو نظرية أصحاب المشروع في قياس الدخل وهذا الاتجاه مرفوض محاسبيا.

(الاتجاه الثاني):

- ويرى ضرورة اظهار هذه الايرادات في المرحلة الثانية من قائمة الدخل وهو الاتجاه الأفضل والتي يجب اتباعه لأنه يمكن من إجراء مقارنات موضوعية فيما يتعلق بإيرادات المنشأة في فترات متعاقبة أو منشآت مماثلة. ويرى البعض عرضها في حساب توزيع الأرباح والخسائر لفصلها عن الأحداث العادية وذلك لإيضاح المقدرة الربحية للمشروع، فالأرباح العادية ليس لها صفة التكرار، أو وضعها في قائمة الدخل من شأنه تضليل قراء مستخدمي القوائم المالية.

ملاحظة:

مقابل الايرادات غير العادية توجد نفقات غير عادية تنجم عن مجموعة عوامل قانونية أو غير طبيعية مثل خسارة دعوى قضائية تخص أعوام سابقة، وقوع حرائق، سرقات ألحق الضرر بأصول المنشأة وتعالج هذه النفقات أيضاً في المرحلة الانية من قائمة الدخل.

مفهوم النفقة:-

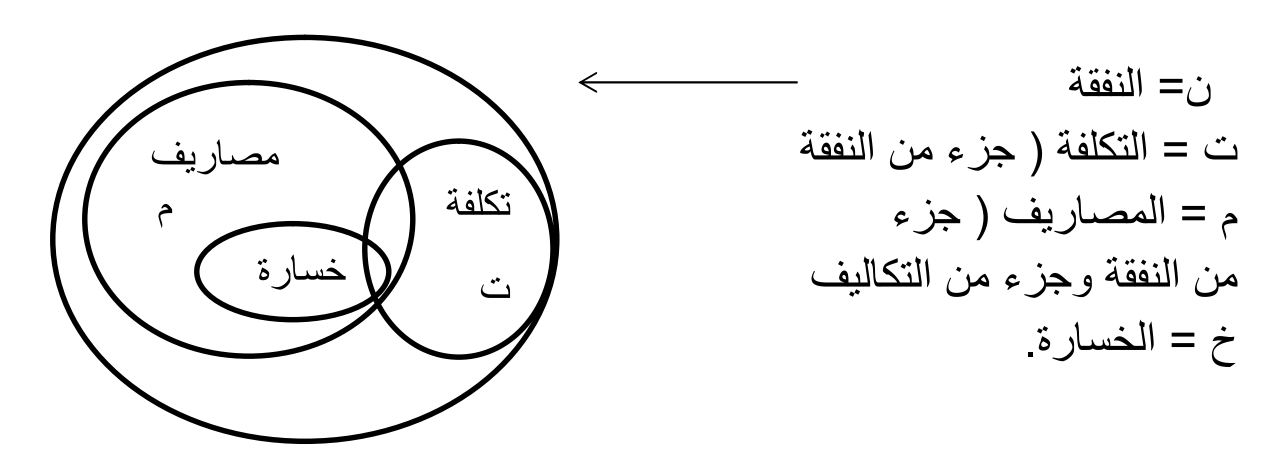
بعد تعريف الأحداث المالية وغير المالية وبيان خصائص كل منها وكيفية المعالجة المحاسبية سنحاول تعريف النفقة وأسس القياس الخاصة بها وتوضيح علاقة النفقة مع بعض المفاهيم الأخرى مثل التكلفة والمصروف والخسارة، ومن ثم يمكن تحديد مفهوم الإيراد واسس تحق الإيراد بهدف استكمال بحث الأحداث المالية التي تهم المحاسب.

ويمكن اعتبار الوحدة المحاسبية كمجموعة تتفاعل مع محيطها عن طريـف التدفقات الخارجيـة والتـدفقات الداخلـة، وبمـا أن المحاسـب يهـتم بالتـدفقات الماليـة يسـتطيع اعتماد تعريف عام يمثل اطاراً شاملاً لكل من النفقات والايرادات وذلك على النحو التالي:-

تمثل النفقات تدفق الموارد المالية إلى خارج المشروع، بينما تمثل الايرادات تدفق الموارد المالية الى داخله وذلك كما هو موضح بالشكل التالي:-

الايرادات ← تدفقات داخلة الوحدة المحاسبية ← النفقات ← تدفقات خارجية

- ويمكن تعريف النفقة بأنها تضحية بالموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع مقابل انتظار الحصول على عائد في المستقبل، وهذا في الحقيقة من التعاريف الشاملة للنفقة والتي تضم كل من مفاهيم التكلفة والمصروف والخسارة، ويمكن تمثيل العلاقة القائمة بين هذه المفاهيم بلغة نظرية المجموعات كما يلي:-



(1) <u>مفهوم التكلفة:-</u>

- هنـاك مفـاهيم تكاليفيـة متعـددة بتعـدد الأغـراض منهـا، ويمكـن تصـنيفها حسـب تعريفين رئيسيين هما:-

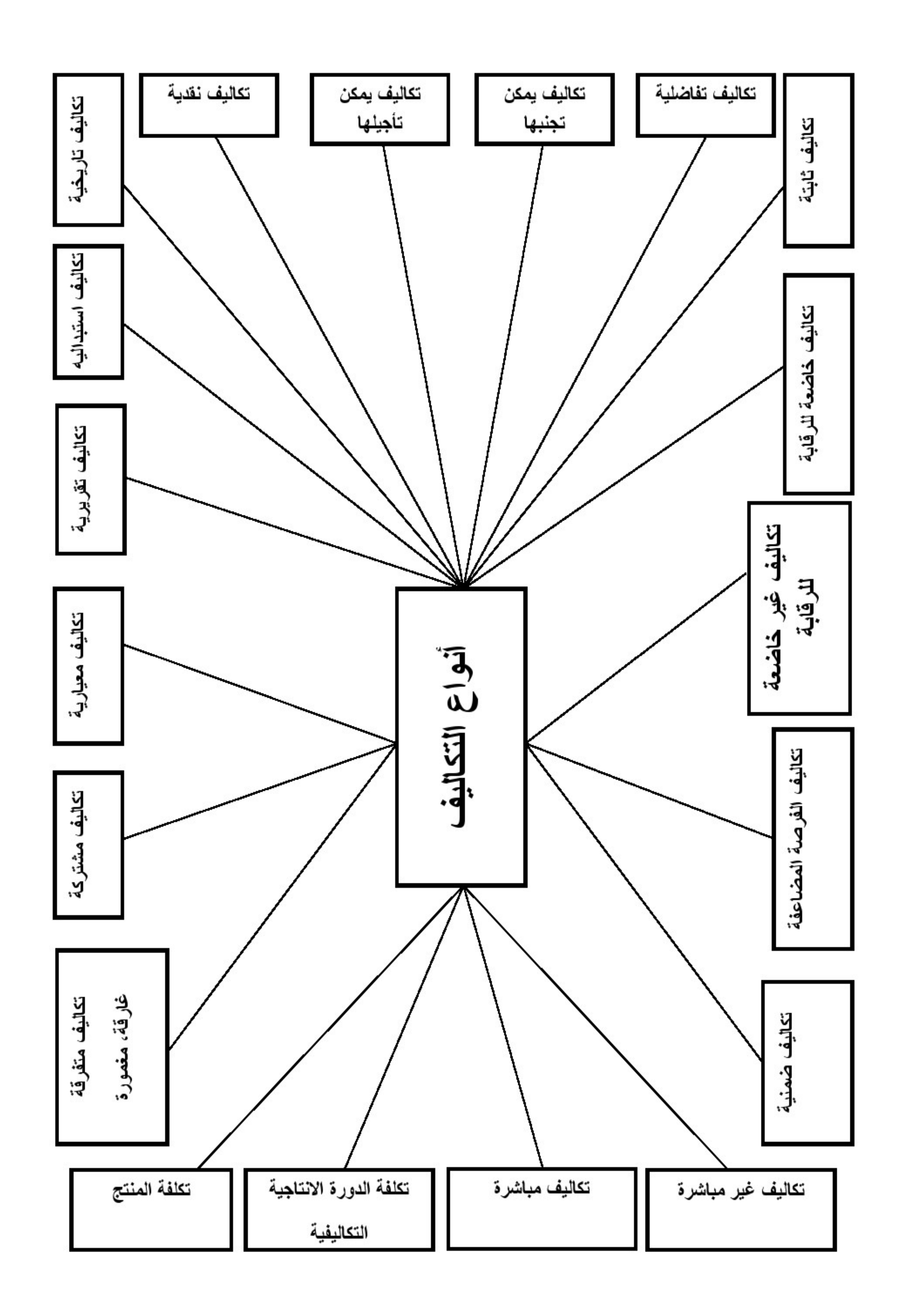
1- الأول للجمعيـة الأمريكيـة للمحاسبة (A.A.A) فـي عـام 1952 عرفتهـا بأنهـا " تضـحية يـتم قياسـها فـي شـكل وحـدات نقديـة سـواء تحققـت أو ينتظـر تحققهـا وذلـك لتحقـق هـدف معـين " وهـذا التعريـف تعريـف شـامل لكـل انـواع التكـاليف التـي يستخدمها المحاسبون والاقتصـاديون وغيرهم. يبين هذا التفسير الشكل الكروكـي في الصفحة التالية.

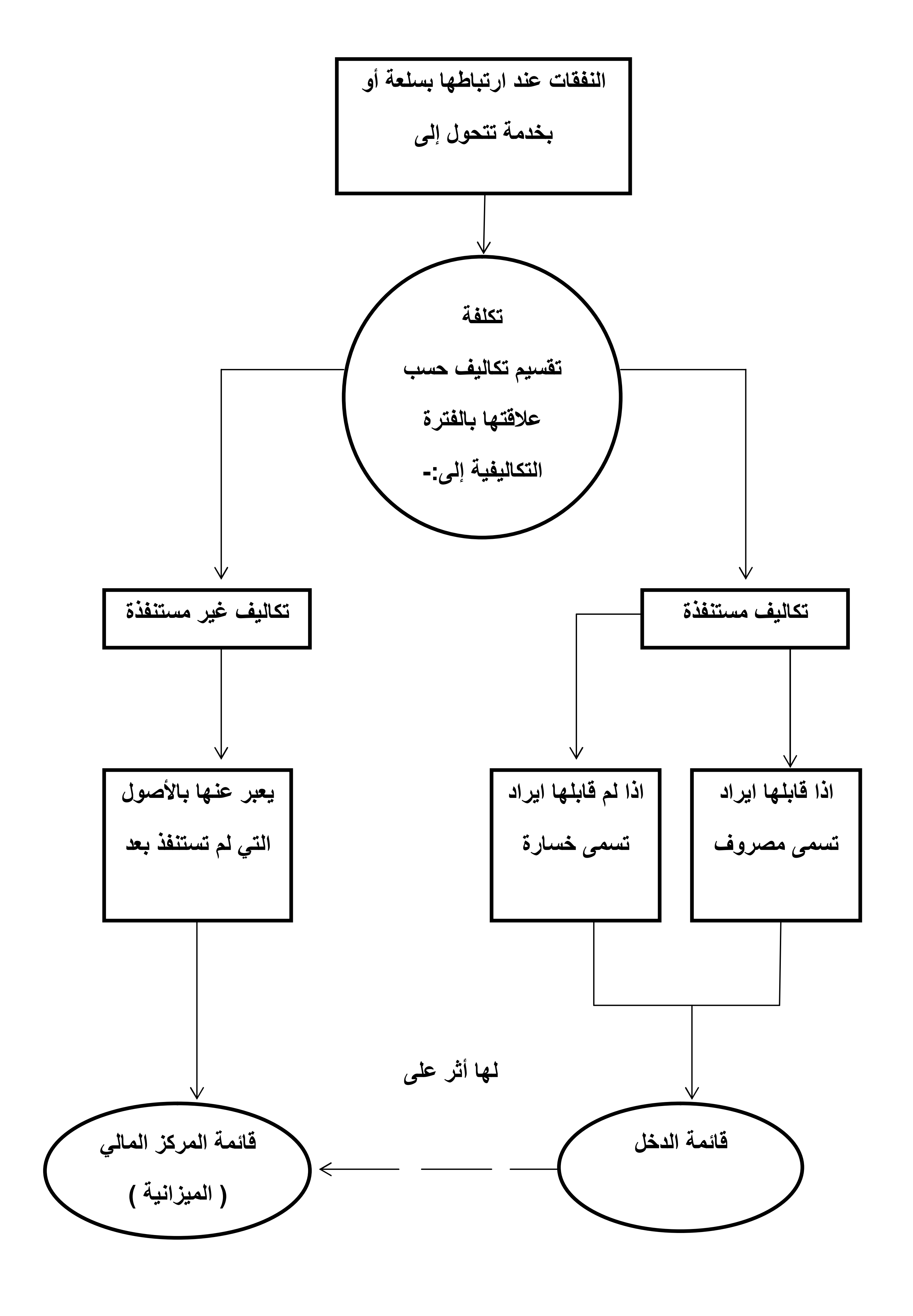
2- أما التعريف الثاني للتكلفة فقدمه المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" وهو تعريف خاص بحاسبة التكاليف، ويعرف التكلفة على النحو التالي:-

التكلفة هي المبلغ المعبر عنه بوحدة النقد او بالتنازل عن الملكية أو تحويلها واصدار المال او تقديم خدمات او نشوء مطاليب، وذلك فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تم الحصول عليها او سيتم الحصول عليها".ويمكن تقسيم التكاليف غير مستنفذة وتكاليف مستنفذة، ان التكاليف غير المستنفذة (الأصول) هي تكاليف تساهم في تحقيق الايرادات المستقبلية، ولهذا السبب تخصم من الايرادات الجارية".

3- ويبين العلاقة بين مصطلحات التكلفة طبقاً لهذا التعريف الشكل المبين

\


أنواع التكاليف
تكاليف تاريخية
تكاليف نقدية
تكاليف يمكن تأجيلها
تكاليف يمكن تجنبها
تكاليف تفاضلية
تكاليف ثابتة
تكاليف استبدالية
تكاليف خاضعة للرقابة
تكاليف تقريرية
تكاليف غير خاضعة للرقابة
تكاليف معيارية
تكاليف الفرصة المضاعة
تكاليف مشتركة
تكاليف متفرقة غارقة، مغمورة
تكاليف ضمنية
تكلفة المنتج
تكلفة الدورة الانتاجية التكاليفية
تكاليف مباشرة
تكاليف غير مباشرة

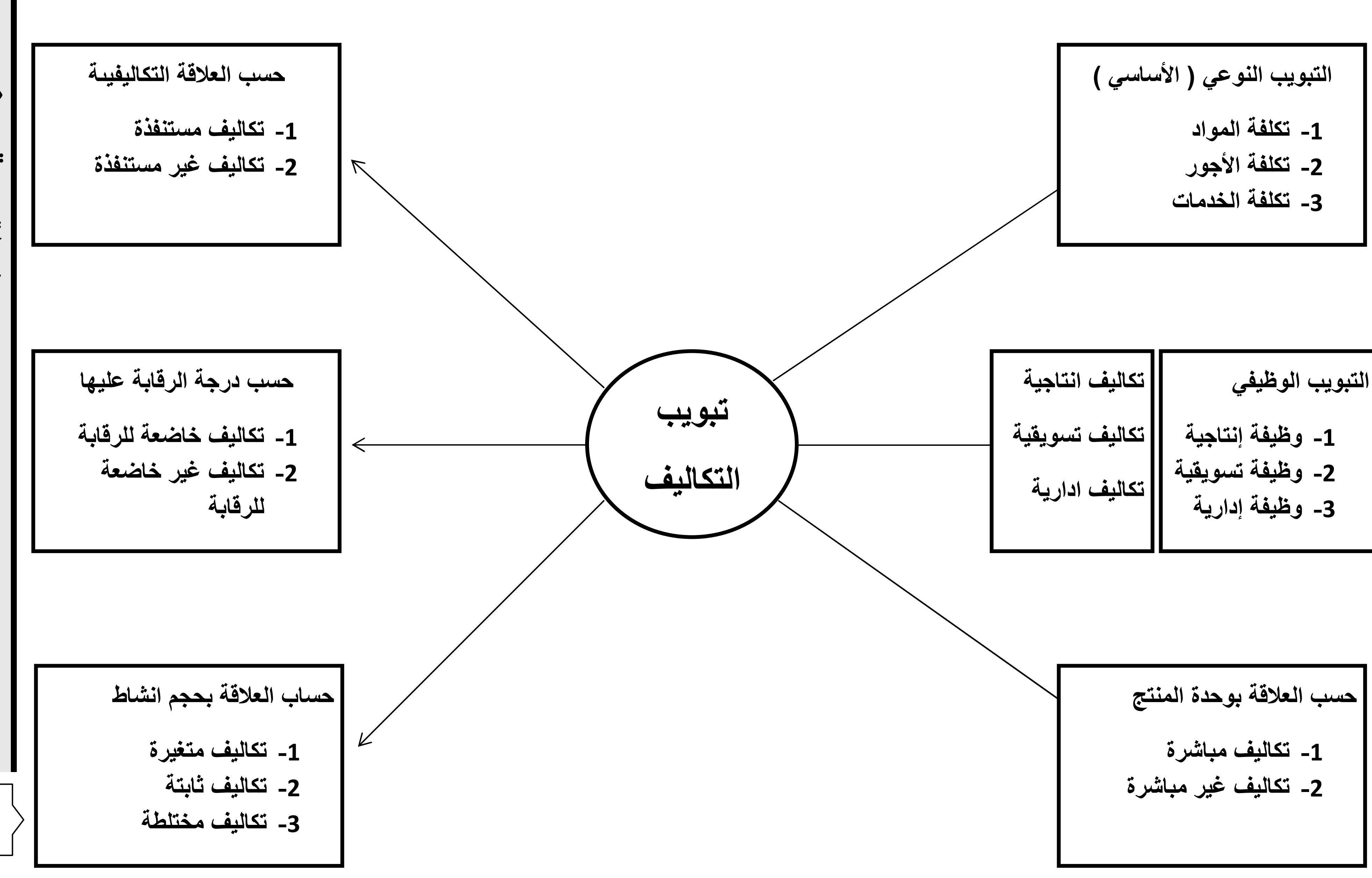

النفقات عند ارتباطها بسلعة أو
بخدمة تتحول إلى
تكلفة
تقسيم تكاليف حسب
علاقتها بالفترة
التكاليفية إلى:-
تكاليف مستنفذة
تكاليف غير مستنفذة
اذا قابلها ايراد
تسمى مصروف
اذا لم قابلها ايراد
تسمى خسارة
يعبر عنها بالأصول
التي لم تستنفذ بعد
لها أثر على
قائمة الدخل
قائمة المركز المالي
(الميزانية)

تبويب التكاليف:-

- يمكن تبويب التكاليف أو تصنيفها في صورة مجموعات رئيسية أو فرعية ذات سمات وصفات مشتركة بحيث يخدم كل منها غرض محدد، ويعتبر تبويب التكاليف هاماً وضرورياً باعتبار أن نظام التكاليف هو نظام للمعلومات المقدمة للإدارة لتساعدها على تنفيذ وظائفها المختلفة فق التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء فيجب أن تكون هذه المعلومات مقدمة بأكثر من تبويب حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات متهددة، أي أن عملية تبويب عناصر التكاليف بأساليب مختلفة تقدم للإدارة إمكانية الإجابة على أسئلة مختلفة واتخاذ قرارات مختلفة بهذا الشأن.

- **ومن هذه الأساليب الأكثر انتشارا فى تبويب التكاليف:-**

1- التبويب الأساسي (النوعي).
2- التبويب الوظيفي.
3- التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة المنتج.
4- التبويب وفقاً لسلوك العنصر تجاه التقلبات في مستوى النشاط.
5- التبويب حسب إمكانية إخضاع العنصر للرقابة.
6- التبويب حسب علاقة العنصر بالفترة التكاليفية.


تبويب التكاليف
التبويب النوعي (الأساسي)
1- تكلفة المواد
2- تكلفة الأجور
3- تكلفة الخدمات
التبويب الوظيفي
1- وظيفة إنتاجية
2- وظيفة تسويقية
3- وظيفة إدارية
تكاليف انتاجية
تكاليف تسويقية
تكاليف ادارية
حسب العلاقة بوحدة المنتج
1- تكاليف مباشرة
2- تكاليف غير مباشرة
حسب العلاقة التكاليفية
1- تكاليف مستنفذة
2- تكاليف غير مستنفذة
حسب درجة الرقابة عليها
1- تكاليف خاضعة للرقابة
2- تكاليف غير خاضعة للرقابة
حساب العلاقة بحجم انشاط
1- تكاليف متغيرة
2- تكاليف ثابتة
3- تكاليف مختلطة

(3)الحسم النقدي:-

- يعتبر الحسم النقدي حسما لتعجيل الدفع عن عمليات البيع الآجل، ولقد سبق وأن تناولنا مفهوم الحسم النقدي في مبادئ المحاسبة واعتبر عندها ربحاً للمشتري فسمي حسم مكتسب، وخسارة للبائع فسمي حسم مسموح به تمت معالجة هذا الحسم بتحميله أو تحويله لحساب الأرباح والخسائر، ولكن من وجهة نظر الفكر المحاسبي لا يمكن اعتبار الحسم النقدي خسارة للبائع ويجب اعتباره تخفيضا للمبيعات وهذا الأمر منطقي لأن البائع في الأصل قد حدد سعراً أعلى من سعر البيع النقدي عند عمليات البيع الآجل، أما بالنسبة للمشتري فلا يعتبر ربحاً وذلك لأن الربح لا يتحقق عند الشراء وإنما يتحقق عند البيع، هذا من جهة ومن جهة أخرى يجب أن يعالج الحسم المسموح به بالنسبة للبائع يماثل مسموحات المبيعات والحسم المكتسب بالنسبة للمشتري يماثل مسموحات المشتريات وبالتالي يجب أن تعالج في حساب المتجارة بدلاً من معالجتها السابقة في حساب الأرباح والخسائر أو في المرحلة الأولى من قائمة الدخل وذلك لاحتساب مجمل الربح الناتج عن العمليات، وتظهر قائمة الدخل ما يلي في الصفحة القادمة.

البيان				
• المبيعات				**
(-) مردودات المبيعات	**			
(-) مسموحات المبيعات	**			
(-) حسم مسموح به	**			**
صافي المبيعات				**
(-) تكلفة البضاعة المباعة:-				
بضاعة أول المدة	**			
+ المشتريات	**			
(-) مردودات المشتريات	**			
(-) مسموحات المشتريات	**			
(-) حسم مكتسب	**	**		
صافي المشتريات		**		
البضاعة الجاهزة للبيع		**		
(-) بضاعة آخر المدة		**		
تكلفة البضاعة			**	
= مجمل الربح			**	

(3)الفوائد الضمنية والمدنية والدائنة:-

- سبق وأن أشرنا إلى مراعاة التكاليف الضمنية يوفر أساسا سليماً لمقارنة نتائج أعمال المشروعات المماثلة ويجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة والتحليل، فالتكاليف الضمنية (مثل فائدة راس المال المستثمر) عند احتسابها تؤدي إلى تحميل تكلفة مبيعات الفترة بنفس أعباء التمويل في كافة المنشآت المماثلة سواء كان راس المال المستثمر مملوكاً للمنشأة أو مقترضاً من الغير، كما يعتبر هذا الإجراء منسجماً مع تطور الفكر الاقتصادي الذي يعتبر راس المال عاملاً من عوامل الإنتاج وبالتالي يجب أن يحصل على عائد كجزء من القيمة المضافة في الاقتصاد وفائدة رأس المال في هذه الحالة تعتبر جزءاً من تكاليف الفترة وبنفس الوقت مردود لرأس المال، إلا أن هذا الاتجاه قد لا يلقى قبولاً عاماً من الناحية العملية وهذا يعتمد على أن هذه الفوائد غير مدفوعة بالفعل ولا تمثل تدفقات خارجية.

- وهناك اتجاه ثاني يستبعد الفوائد الضمنية ويراعى الفوائد الفعلية المدينة والدائنة باعتبارها مصروفاً ايرادياً دورياً تابعاً للزمن (يتحقق بمرور الزمن) يخص الفترة ويقفل في حساب الأرباح والخسائر، وهذا أيضا يجعل البيانات المحاسبية غير قابلة للمقارنة والتنبؤ والتحليل، وبالتالي لا بد من اقتراح اتجاه ثالث يلبي شروط قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة ويمثل هذا الاتجاه بتقييم الأصول والخدمات وفق قيمتها النقدية، وهذا اتجاه يفترض أن تأمين السيولة للازمة للحصول على الموارد الاقتصادية من أصول ثابتة ومتداولة هي وظيفة أساسية يجب أن تحقق في كافة المنشآت المماثلة حتى تمكن من إنتاج السلع والخدمات ومن ثم بيعها والحصول على أرباح من جراء ذلك، وهذا لا بد من استبعاد فوائد البيع والشراء الآجل من الأصول الثابتة المتداولة، أي اعتبار الفوائد بجميع أشكالها مدينة ودائنة ضمنية وفعلية أحداث غير عادية يجب أن تعالج في حساب الأرباح والخسائر بشكل مستمر (في المرحلة الثانية) بعد تحديد الربح العادي (ربح العمليات)، وهنا يجب الإشارة إلى أنه يمكن معالجة الفوائد المدنية كنفقة إيراديه مؤجلة توزع على الفترات المستفيدة وبمقدار كل دورة مالية منها.

- **<u>ملاحظة:-</u>**

مما سبق (من الاتجاه الثالث) يمكن اعتبار أي مبلغ تحملته المنشأة زيادة عن الثمن النقدي بتاريخ شراء الأصل هي نفقات إيراديه وليست رأسمالية لأنها ناتجة عن سياسة إدارية وتمويلية ناشئة عن ظروف المنشأة المالية وعدم قدرتها على السداد (الشراء) نقداً.

- أما الحسم النقدي المكتسب نتيجة شراء اصل ثابت على الحساب فيعتبر تخفيضاً ليس لثمن تكلفة الأصل التاريخية والتي يجب في هذه الحالة أن تسجل بثمن الشراء النقدي، ولكن هذا الحسم هو تخفيضاً للنفقات الإيرادية التي يمكن إبرازها في بعض الأحيان كنفقات إيراديه مؤجلة (إذا كانت كبيرة نسبياً).

- مثال عملي:-
- قامت إحدى الشركات بشراء سيارة على الحساب بمبلغ 15000 دينار بينما كان ثمن الشراء النقدي لهذه السيارة هو 13000 دينار، وكان من شروط البيع انه تستفيد الشركة من حسم نقدي قدره 10% إذا تم السداد خلال شهرين من تاريخ البيع والذي في 1998/9/1م

فإذا علمت أن الركة قامت بسداد ما قيمته 5000 دينار في 1998/10/1.
المطلوب:-
المعالجة المحاسبية لما تقدم وبما ينسجم مع الاتجاه الثالث حول الفوائد ونفقات الشاء والبيع الآجل.

<u>الحل:-</u>

- في 1998/9/1 عند الشراء :-

من مذكورين
13000 ح/ السيارة
2000 ح/ نفقات إيراديه مؤجلة
15000 إلى ح/ دائني شراء أصول ثابتة

- في 1*10*1998 دفعت الشركة ما قيمته 5000 دينار:-

100 دينار تدفع 90
5000 دينار س
اذن:-

س = $\frac{90 \times 5000}{100}$ = 4500 دينار ما دفعته الشركة

إذن الحسم = X5000 %10 = 500 دينار.
إذن الحسم المكتسب = (5000 – 4500) = 500 دينار

5000 من ح / دائني شراء أصول ثابتة

إلى مذكورين

4500 ح/ النقدية

500 ح/ نفقات إيراديه مؤجلة

الأثر على الميزانية:-

الأصول الميزانية العمومية الخصوم

13000	السيارة		
1500	نفقات إيراديه مؤجلة		
		10000	دائني شراء أصول

(3)مفهوم الإيراد:-

- يمثل الإيراد الجانب الإيجابي من معادلة تحديد الربح وذلك بمقابلة الإيرادات مع المصروفات التي تحدد (معاجلة) صافي الربح، وتقاس الإيرادات بمقدار الزيادة في أصول المنشأة أو النقصان في مطالبيها أو الاثنين معاً، أي أن مقياس الإيراد هو قيمة المبادلة لما تقدمه المنشأة من منتجات أو خدمات للغير، وتمثل قيمة المبادلة المبلغ النقدي المحصل بتاريخ البيع أو القيمة الحالية المحسومة للحقوق النقدية المكتسبة من الإيراد والتي ينتظر تحصيلها مستقبلاً (مثل الذمم المدنية / أ. القبض) بعد استبعاد مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص الآجيو والحسم الممنوح، ويعد قياس الإيراد وفق المبادلة الحالية قياساً مقبولاً عموماً في المحاسبة.
- **مفاهيم تحقق الإيراد:-**

هناك مجموعة من المفاهيم حول المعالجة المحاسبية للإيراد وتنعكس هذه المعالجات من خلال هذه المفاهيم على الدفاتر المحاسبية بأساليب مختلفة تبعاً لمفهوم تحقق الإيراد من ثم تحقق الربح.

وهناك خمسة حالات لتحقق الإيراد هي:-

أ. يتحقق الإيراد (الربح) عند البيع.
ب. يتحقق الإيراد بعد انتهاء الإنتاج.
ت. يتحقق الإيراد أثناء الإنتاج.
ث. يتحقق الإيراد بعد البيع.
ج. يتحقق الإيراد بعد انتهاء النشاط الاقتصادي.

(أ) **<u>تحقق الإيراد عن البيع:-</u>**

- وهي القاعدة الأساسية لتحقق الإيراد وتمثل القاعدة المطبقة بشكل عام في الحياة العملية، أي أنها قاعدة (GAAP) وتستند في ذلك إلى مفهوم قانوني يقضي بانتقال الملكية من البائع إلى المشتري، ومن الناحية المحاسبية تمثل عملية البيع واقعة موضوعية يمكن أن يستند إليها المحاسب وذلك للأسباب التالية:-

أ. لأن سعر البيع يتحدد بصفة نهائية وتتحدد بالتالي قيمة المبادلة للمنتج المباع.
ب. لأن تكاليف إنتاج السلع والخدمات المباعة تكون قد تحددت بصفة نهائية في تاريخ البيع.
ت. لأن واقعة البيع تمثل عادة الحدث الذي له اكبر دلالة مالية في النشاط الاقتصادي للمنشأة.

- ولا يعني ما سبق ضرورة تحقق الإيراد على شكل نقود فقد لا تقبض المنشأة إيرادات الفترة الا في سنوات لاحقة ولكن يجب حساب هذه الإيرادات في الدورة المالية التي تتحقق بها، وقد تقوم المنشاة بقبض نقود لقاء بضاعة ستنتج وتسلم لاحقاً وبالتالي لا يمكن اعتبار هذه النقود إيرادات للفترة التي قبضت بها.

(ب) **<u>تحقق الإيراد بعد البيع:-</u>**

- ويطبق هذا المفهوم في بعض الحالات الخاصة مثل البيع التأجيري أو البيع بالتقسيط وهما حالتان تتصفان بدرجة كبيرة من المخاطرة وذلك لاحتمال عدم تحصيل الأقساط في موعدها أو التوقف عن السداد مطلقاً لا سيما أن سداد الأقساط قد يمتد لسنوات عديدة وهذا الأمر يتطلب ضرورة تحديد الأرباح الخاصة بكل

دورة مالية وذلك حتى لا تقع المنشأة في خطأ توزيع أرباح لم تحقق بعد نتيجة عدم تحصيل كافة الأقساط.

- وهناك ثلاثة آراء حول هذا الموضوع:-

(1) الرأي الأول:

- يقول بأن الأقساط المحصلة أولا هي استرداد لتكلفة السلعة المباعة بالتقسيط، أما الأرباح تتحقق عند تحصيل الأقساط الأخيرة.

وهو رأي متشائم وتطبيقه لا يعطي قراءة صحيحة لمؤشر الربح في سنوات العقد وذلك لأنه يعطي السنوات الأخيرة الحق بكامل الأرباح ويحرم السنوات الأولى منه.

(2) الرأي الثاني:-

- يقول بأن الأقساط الأولى تحقق كامل الربح، أما الأقساط الأخيرة فيهي استرداد لتكلفة السلعة المباعة بالتقسيط.

(3) الرأي الثالث:-

- يقول بان كل قسط هو استرداد لجزء من تكلفة السلعة وجزء من الأرباح المحققة، وهو الرأي الأفضل لأنه يعتبر أن الأقساط المحصلة هي مبيعات محققة بشكل نهائي ويعتمد هذا الرأي على الأساس النقدي في تحقق الأرباح.

- ويحدد الربح المحقق وفق الخطوات التالية:-

أ- تحديد مجمل الربح للعقد = (ثمن البيع النقدي – ثمن التكلفة)

ب- تحديد معدل الربح = $\frac{\text{مجمل ربح العقد}}{\text{ثمن البيع النقدي}}$

ث- تحديد الأرباح المحققة= المبلغ المسدد من ثمن البيع النقدي X معدل الربح.

ج- تعتبر الأرباح المحققة والمحددة في البند السابق أرباحا تخص الفترة التي تحققت فيها وتحول إلى حساب الأرباح والخسائر.

- في 1998/5/1 باعت الشركة العربية للسيارات سيارة بطريقة البيع بالتقسيط بالشروط التالية:-

1- ثمن البيع النقدي 75000 دينار.
2- ثمن التكلفة 55000 دينار.
3- مقدم الثمن 12000 دينار.
4- يدفع الباقي على أربع أقساط ربع سنوية متساوية بفائدة 12% سنوياً

(الأقساط 1998/8/1، 1998/11/1، 1999/2/1، 1999/5/1)

والمطلوب-

تحديد الأرباح التي تخص كل فترة مالية ومناقشة هذه الأرباح وفق الآراء لثلاثة المذكورة.

- ثمن البيع التأجيري= مقدم الثمن + مجموع الأقساط
- أو = ثمن البيع النقدي + فوائد المبيعات التأجيري.
- القسط = $\frac{\text{م ع}(1+\text{ع})^{\text{ن}}}{(1+\text{ع})^{\text{ن}}-1}$ م= المبلغ الغير مسدد من ثمن البيع النقدي ن= عدد السنوات

ع= معدل الفائدة

القسط= $\frac{63000X .03\ (1.03)^4}{(1.03)^4-1}$ = 16948 دينار

ومن الجدول يمكن حساب الأرباح المحققة التي تخص عام 1998 وتسجل في تاريخ

القرض	الفترة	الفائدة	القسط	الجزء المسدد من ثمن البيع النقدي	الجزء الغير مسدد من ثمن البيع النقدي
63000	1998/8/1-1998/5/1	1890	16948	15058	47942
47942	1998/11/1-1998/8/1	1438	16948	15510	32432
32432	1999/2/1-1998/11/1	973	16948	15975	16457
16457	1999/5/1-1999/2/1	491	16948	16457	--------------
-------	------------------------	4790	67790	63000	-------------

التحصيل:-

1- عند قبض الثمن:-

$$\frac{20000X12000}{75000} = 3200 \text{ دينار}$$

2- عند قبض القسط الأول:-

$$\frac{20000 \ X \ 15058}{75000} = 4015 \text{ دينار}$$

3- عند سداد القسط الثاني:-

$$\frac{20000 \ X15510}{75000} = 4136 \text{ دينار}$$

مجموع الأرباح المحققة = 11351 دينار

وتحول هذه الأرباح إلى قائمة الدخل لعام 1998، أما باقي الأرباح وقدرها (20000-11351)= 8649 دينار، فهي أرباح تخص عام 1999 وتخص قائمة الدخل لعام 1999.

- أما الفوائد التي تخص عام 1998 فيتم احتسابها من واقع الجدول وتساوي:-
- (1890+1438+(2/3X973 أي شهرين من 98/11/1 إلى 98/12/31)= 3977 دينار، فوائد مبيعات تاجيرية تحول إلى قائمة الدخل لعام 1998 في المرحلة الثانية منها باعتبار أن الفوائد الناتجة عن أحداث تمويلية أو سياسية إدارية هي أحداث غير عادية.
- أما باقي الفوائد (4790-3977)=813 دينار فتخص عام 1999.

<u>(ج)تحقق الإيراد عند الانتهاء م الإنتاج:-</u>

- تطبق هذه القاعدة لتحقق الربح عندما يكون الإنتاج نمطياً (أن يحافظ على نفس الخصائص)، وتتوافر أسواق مالية لهذا الإنتاج (بورصة لهذه الأسواق) مثل القهوة، البترول، الشاي، الذهب .... إلخ، بحيث يتحدد سعر المنتج بصورة قابلة للتأكد والتحقق أي أنه يلبي شروط الموضوعية للإثبات المحاسبي (أي أن يكون قريباً جداً من واقع الأمر) ولأنه بعد الانتهاء من عملية الإنتاج عملياً نستطيع بنهايتها حساب تكلفة المنتج بدرجة عالية من الدقة ولا تبقى سوى مصاريف البيع والتوزيع ونصيب هذا الإنتاج من المصاريف الإدارية وهي ضئيلة نسبياً، ويطبق

هذا المبدأ أو يمكن تطبيقه في كثير من الصناعات والتي تمثل عملية الإنتاج النشاط الأكبر والأهم فيها مثل الصناعات الاستخراجية والمعادن الثمينة.

وأيدت توصيات (APB) بتوصياتها رقم (4) عام 1970 إثبات الإيراد ففي نهاية الإنتاج وفقاً لهذا المفهوم بالنسبة للسلع التي يتميز سعر بيعها بالثبات والتي تكون مصاريف ونفقات بيعها ضئيلة نسبيا.

(ح) **<u>تحقق الإيراد أثناء الإنتاج:-</u>**

- يمكن في هذه الحالة تطبيق قاعدة تحقق الإيراد وفق مستوى الإنتاج أو الإنجاز أو الإتمام وأهم هذه الحالات ما يلي:-

أ- العقود طويلة الأجل (تعهدات أو مقاولات).

ب- في حالة النمو الطبيعي (أشجار الغابات، البساتين، مواشي، دواجن).

ت- في حال مرور الزمن (مثل الفوائد الدائنة والإيجار الدائن).

(أ) **<u>العقود طويلة الأجل:-</u>**

- يضطر المحاسب هنا إلى تقدير مستوى الإنجاز (الإتمام) حسب شهادة المهندسين المختصين وأرباح كل سنة مالية على وحده وفقاً لمستوى الإنجاز ويعد ذلك إجراءاً مقبولاً عموماً حسب منشورات بحوث المحاسبة التابعة ل AICPA وحسب (FASB) بدراستها رقم (5) لعام 1984، وبعد تحديد الإيرادات تبعاً لمستوى (الإنجاز) يتم تحديد الأرباح عند هذا المستوى وبالتالي لا بد من تحديد التكاليف السنوية والتكاليف المتوقعة لكامل العقد والإيرادات المتوقعة خلال مدة العقد حتى يمكن قياس دخل الفترة بدرجة عالية من الدقة.

ويتم تحديد دخل الفترة بالعلاقة التالية:-

دخل الفترة المالية (حسب مستوى الإنجاز) =

$$\frac{\text{تكاليف الفترة المالية X الإيرادات المتوقعة لكامل العقد}}{\text{التكاليف المتوقعة لكامل العقد}}$$

- ويمكن زيادة الاطلاع حول هذا الموضوع في كتب محاسبة التكاليف المتعددة.

مثال عملي:-

- بفرض أن شركة الإنشاءات والطرق قد حصلت على عطاء لإنشاء طريق معبد في الفترة من 1995/7/1 إلى 1997/10/31 بمبلغ 4500000 دينار، وقد قدرت الشركة أن العقد سيكلفها 4000000 دينار، وقد توفرت لدينا المعلومات التالية خلال فترة التنفيذ:-

الإيضاحات	1995	1996	1997
التكاليف بنهاية كل تاريخ	1000000	3000000	4050000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	3000000	1050000	------------
الفواتير المقدمة للتحصيل حتى تاريخه	900000	2750000	4500000
النقدية المحصلة حتى تاريخه	750000	2500000	4500000

والمطلوب:-

احتساب التكاليف التي تخص كل فترة.

- مما سبق يمكن احتساب الدخل المحقق عن كل سنة كما يلي:-

الإيضاحات	1995	1996	1997
قيمة ثمن العقد	4500000	4500000	4500000
(-) التكاليف حتى هذا التاريخ	1000000	3000000	4050000
+ التكاليف المقدرة لإتمام العقد	3000000	1050000	-----------
المجموع التقديري للتكاليف	4000000	4050000	4050000
مجموع الدخل التقديري	500000	450000	450000

1- الدخل المحقق في عام 1995 = $\frac{500000x1000000}{4000000}$ =125000 دينار

الدخل المحقق حتي نهاية عام 1996= $\frac{45000x3000000}{4050000}$ = 333333 دينار

ما يخص عام 1996 = (333333 – 125000) = 208.333 دينار

4- حصة عام 1997 من الأرباح = كامل ربح العقد –(أرباح عام 95 + أرباح 96)

حصة عام 1997 من الأرباح = (450000 – 333333)

حصة عام 1997 من الأرباح = 116667 دينار .

الفصل الرابع:-

الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية:-

- مقدمة:-

الفروض المحاسبية:-

1- فرض الوخد المحاسبية

(ACCOUNTING ENTITY ASSUMPTION)

2- فرض استمرارية الوحدة المحاسبية

(GOING CONCERN ASSUMPTION)

3- افتراض وحدة القياس النقدي

(MONETARY UNIT ASSUMPTIONS)

4- افتراض الدورية

(PERIODICITY)

- المبادئ الأساسية للمحاسبة:-

1- التكلفة التاريخية (HISTORICAL COST PRNCIPLE)

2- الاعتراف بالإيراد ((REVENUE RECOJNITION

3- المقابلة (MATCHING PRINCIBLE)

4- الافصاح الكامل (FULL DISCLOSURE)

مقدمة

- تعتبر الفروض المحاسبية نقطة البداية في بناء هيكل نظرية المحاسبة، وفي المحاسبة لا يكاد يخلو مرجع علمي من ذكر مجموعة الفروض المحاسبية التي يعتمد عليها، الا انه يلاحظ في هذا الشأن أن كثير من المراجع تخلط ما بين الفروض والمفاهيم والأهداف من جهة وبين الفروض والمبادئ المحاسبية من جهة أخرى.

فمثلا نجد بعد المراجع تعتبر بعض الخصائص النوعية للمعلومات مثل الملائمة أو الثبات أو الموضوعية على أنها أهداف أو مبادئ وفي بعض الأحيان تعالج على أنها فروض أو أعراف محاسبية. وهنا يجب التأكيد على أن الفروض لأي حقل من حقول المعرفة لا بد وأن تكون قليلة نسبياً من حيث العدد، كما يجب ألا تعتمد منطقياً على بعضها البعض والا يكون هناك تعارض فيما بينها، وأخيرا يجب أن تكون كافية وضرورية لتبرير وجود مجموعة المبادئ العلمية.

(أ) **الفـــــروض المحاســـــبية (ACCOUNTING ASSUMPTIONS)**

(1)فرض الوحدة المحاسبية (ACCOUNTING ENTITY ASSUMPTION)

- الوحدة المحاسبية لها وجودها المستقل عن وجود الأشخاص الطبيعيين المكونين لها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع، ولقد اعترف القانون بالشركة بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركاء أو المساهمين، وللشركة الحق في التقاضي باسمها وللغير الحق في مقاضاة الشركة عن تصرفات الشركاء، ولقد ادى هذا الفرض إلى ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بأصحاب المشروع عن تلك المتعلقة بالشركة نفسها، والاقتصار على تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالشركة فقط، بالمجموع الدفترية، كما أن القواعد العامة المترتبة على وجود الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية هي عدم ذكر اسم صاحب المشروع في الدفاتر إطلاقا. ويجب أن يحل محله أسم حساب يدل عليه في حالة العمليات المتبادلة بين الوحدة المحاسبية وأصحاب المشروع. كما أن فرض الشخصية المعنوية تتطلب منا تحليل العمليات المالية ومعاجلتها بالدفاتر من وجهة نظر الشخصية المعنوية.

فالقوائم المالية تعبر عن نتيجة الأعمال هذه الشخصية المعنوية ومركزها المالي. فالربح يعتبر ملك هذه الشخصية إلى أن يوزع، وهذا ما يفسر لنا سبب فرض ضريبتين الأولي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عند تحقيق ربح

المشروع ، والثانية ضريبة كسب العمل على التوزيعات من هذه الأرباح، كما أن أصول المشروع تعتبر ملك الشخصية المعنوية ولأصحاب المشروع مجرد حق على هذه الأصول، فليس لهم حق المطالبة بنصيبهم في هذه الأموال خلال حياة المشروع. فحقهم يتحدد بنصيبهم بالربح الموزع، أو في نصيبهم في الأصول في حالة التصفية فقط.

- وفي كثير من الأحيان تظهر بعض المشاكل المحاسبية في التطبيق العملي نتيجة الاختلاف بين المحاسبين في تحديد الحدود الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية، وتظهر هذه الحالة بوضوح في حالة معالجة مشاكل الشركات القابضة والتابعة، وكذلك في حالة انضمام أو اندماج الشركات وما يترتب على ذلك من استمرار الشخصية المعنوية لإحدى الشركة المنضمة أو زوال هذه الشخصية لجميع الشركات المندمجة وخلق شخصية معنوية جديدة، وكل ذلك له أثره على خلق بعض المشاكل المحاسبية.

(2)فرض استمرارية الوحدة المحاسبية:-

(GOING CONCERN ASSUMPTION)

- حياة المشروع مستمرة وهذا ما يطلق عليه بفرض الاستمرار في الأعمال، وهذا الفرض يتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب المشروع والإدارة، واحتمال التصفية أو التوقف عن الأعمال يعتبر حالة استثنائية، ولا شك أن ظهور الشركات المساهمة قد أيد صحة هذا الرض المنطقي لما تتصف به هذه الشركات من مسؤولية محدودة للمساهمين بمقدار حصصهم في رأس المال، كما أن حياة الشركة لا تتوقف علي حياة المساهمين فيستطيع المساهم بيع أو رهن أو التنازل عن حصته من رأس المال دون أن يؤثر على حياة الشركة.
- وكثيرا من المبادئ المحاسبية المطبقة في المحاسبة تجد مبررا في فرض الاستمرار وخاصة المبادئ التي تحكم الأصول الثابتة التي تقتني من أجل تحقيق خدمات طويلة الأجل في المستقبل. وبطبيعة الحال فإن المبادئ التي تحكم التقويم في حالة المشروع المستمر عن تلك التي تحكم حالات التصفية.
- وفرض الاستمرار خلق لنا تناقض واضح كان له أكبر الأثر علي الكثير من المشاكل المحاسبية ففي الوقت التي تعتبر فيه حياة المشروع غير محددة نجد

أن أصحاب المصالح في المشروع يهمهم معرفة نتيجة أعمال هذا المشروع ومركزه المالي من وقت لآخر، خلال حياة المشروع . ولذا استلزمت الضرورة العملية تقسيم حياة المشروع إلا فترات دورية هي ما يطلق عليها المدة المالية أو المحاسبية ويحدد في نهايتها نتيجة الأعمال والمركز المالي.

- وتقسيم حياة المشروع إلى فترات قصير الأجل ترتب عليها مشاكل عديدة كضرورة فصل العمليات المتعلقة بالمدة المالية الحالية عن العمليات المتعلقة بالمدة المستقبلية، وبالتالي ضرورة التفرقة بين العمليات الإرادية والعمليات الرأس مالية، وضرورة عمل التسويات الجردية المختلفة المتعلقة بالمصروف والإيرادات المقدمة والمستحقة وضرورة عمل الاستهلاك الخاص بالأصول الثابتة والمخصصات المتعلقة بالأصول المتداولة.
- كما أن فرض الاستمرار في الأعمال وما يترتب عليها من ضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية أدى إلى جعل القوائم المالية للوحدة المحاسبية تظهر نتائج تقريبية ومشروطة وليست نتائج محددة على وجه الدقة، وبل وأكثر من ذلك فإن صحة هذه النتائج تتوقف على تحقق صحة التقديرات في المستقبل والتي أخذت في الحسبان عند عمل هذه القوائم. فمثلا إن تحديد الربح الحقيقي للمشروع لا يمكن أن يتحقق إلا إذا حدد هذا الربح في نهاية حياة المشروع وحيث أننا نحدد هذا الربح في نهاية فترة مالية تمثل جزئاً من حياة مستمرة فإن الرحب المحقق هو في الواقع ربح تقريبي وصحته تتوقف علي صحة بعض التقديرات المتعلقة بتحديده كالاستهلاكات والمخصصات واحتمال تحصيل الديون طرف الغير إلى الخ..... وهذا القول ينطبق على تحديد المركز المالي للمشروع حيث أن تحديد المركز المالي يتأثر ويرتبط بتحديد الربح.
- كم أن فرض الإستمرارية معناه أن القيمة الدفترية للأصول المتداولة يجب تحصيلها خلال الفترة المنظورة والذي يجب أن لا تتجاوز عن اثنتا عشر شهرا من توقيع الميزانية العمومية، كما أن الالتزامات المتداولة يجب تسديدها خلال نفس الفترة، كما أن عمل القوائم المالية مرتبط أساسا على أن المشروع مستمر في أعماله الاعتيادية خلال الفترة الموضحة سلفا إلا إذا كانت نية

للتصفية أو الرغبة في التوقف عن مزاولة النشاط أو إذا لم يكن هناك بديل حقيقي.

- وعندما تكون إدارة المنشأة على دراية بالموقف الذي ستتخذه حيال الأحداث المستقبلية التي تؤدي إلى الشكل في مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، فإن تلك الاحداث المستقبلية يجب الإفصاح عناه، وعندما لا يتم تجهيز القوائم المالية على أساس مبدأ الاستمرارية يجب الإفصاح عن تلك الأسباب التي أدت بالنشأة إلى عدم الاستمرارية.

(3)فرض وحدة القياس النقدي: (MONETARY UNIT ASSUMPTION)

- المحاسبة فقط تهتم بالعمليات التي يمكن أن تقاس بالنقود ، فالنقود تعتبر وسيلة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها في القياس، ولقد تعرض فرض القياس النقدي لكثير من الانتقاد وخاصة من الاقتصاديين نتيجة التغير في قيمة النقود المترتب على التقلبات المستمرة في الأسعار، ولقد أثرة هذا الفرض على مشاكل التقويم وخاصة بالنسبة لتقويم الأصول الثابتة وترتب علي ذلك الكثير من الجدل العلمي في ما يتعلق في أهمية أخذ تقلبات الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. فقد نادي بعض المفكرين الاقتصاديين بضرورة تجاهل تقلبات الأسعار وافتراض ثبات قيمة العملة، وتقويم الأصول الثابتة على أساس التكاليف التاريخية مطروحا منها مجمع الاستهلاك، ومن جهة أخرى فقد رأى البعض ضرورة إظهار أثر تقلبات الأسعار على الدفاتر سواء عن طريق إعادة التقدير كل عام أ، كل دورة اقتصادية أو عن طريق استخدام الأرقام القياسية أو عن طريق الاكتفاء بالحاق جداول تفسيرية للمبالغ الواردة في قائمة المركز المالي لبيان مدى صحة التكاليف التاريخية في ظل الأسعار الجارية أو الاكتفاء بكتابة تفسيرات للمبالغ الظاهرة بالقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها أن تذكر هذه التفسيرات في صلب القوائم أو في أسفلها.

- كما يجب مراعاة أن القياس النقدي يتسم بالموضوعية وعدم التحيز في القياس أو خضوعه لتقديرات شخصية بحتة. والإيجابية أو الموضوعية ذات أهمية كبرى حيث أن المحاسبة تقوم أصلاً على ضرورة وجود الأدلة الواضحة المحددة بالنسبة للعملية المراد قياسها وتسجيلها بالدفاتر. وصحة البيانات المحاسبية يجب أن تخضع لمبدأ التحقق عن طريق المستندات المختلفة أو قد تخضع لتقديرات الخبراء الفنية.

- ويجدر الاشارة إلى حقيقة مرتبطة بهذا الفرض وهي أنه لا توجد ما يمكن أن نسميه إيجابية أو موضوعية مطلقة، فالإيجابية في المحاسبة مسألة نسبية. ولا شك أننا نتعرض في بعض الحالات في المحاسبة إلى عدم وجود دليل اثبات إيجابي أو موضوعي مطلق كما هو الحال في تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة، أو اختيار احدى طرق الاستهلاك العديدة، أو تحديد تكلفة المخزون السلعي بإحدى طرق التقويم المعروفة، أو عمل مخصصات للديون المعدومة أو المشكوك فيها أو لهبوط الأسعار. فكل هذه الأمور تخضع الى حد ما إلى نوع من التقدير الشخصي، وهذا يؤيد قولنا أنه لا توجد ايجابية مطلقة، كما يؤيد ما سبق أن أشرنا إليه من أن القوائم المالية تعطى لنا نتائج تقريبية مشروطة.

- كما أنه يثار عادة موضوع تقلبات الأسعار ومدى ضرورة أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. فطرق أخذ تقلبات الأسعار ينقصها الإيجابية أو الموضوعية، وهذا مما يدعو المحاسبون إلى التردد في تغيير مبادئ التقويم التقليدية التي تعتمد على فكرة التكاليف التاريخية المؤيد بالمستندات.

(4) فرض الدورية (Periodicity Assumption)

- تقضي الاعتبارات العملية في المحاسبة ضرورة تقسيم حياة المنشأة المستمرة- إلى فترات دورية بقصد إعداد التقارير التي تستخدم لتوفير

المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المدى القصير ويزود الأطراف المعنية بالمؤشرات التي تمكنهم من تقييم الأداء، فسواء كانت الوحدة المحاسبية مستمرة إلى مالا نهاية أو سواء كانت ذات عمر محدودة ومعروفة مقدماً فإنه يلزم إعداد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة حتى يتسنى إبلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات المنشأة أولاً بأول وفي الوقت المناسب إلى الأطراف المعنية.

- وتظهر أهمية فرض تقسيم حياة المشروع إلى فترات محاسبي من أ البديل لذلك هو الانتظار حتى نهاية عمر المنشأة وانتهائها من أداء نشاطها وبالتالي تقديم المعلومات غير ملائمة لأي من الاستخدامات التي من أجلها تطلب القوائم المالية، فمن المعتاد أن تعد التقارير المالية عن فترات منتظمة مدتها في الغالب سنة الأمر الذي يكفل قابلية النتائج للمقارنة.

- وقد ترتب على فرض تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية كثير من المشاكل المحاسبية فكثير من المبادئ والاجراءات المحاسبية التي تحكم تحديد نتائج الأعمال واعداد المركز المالي للوحدة المحاسبية نجد مبررها في فرض الدورية. ففي المدى الطويل لا يهم اتباع طريقة القسط الثابت او المتناقص أو أي طريقة أخرى من طرق الاستهلاك، كذلك لا يهم في المدى الطويل تقويم المخزون السلعي على أساس التكلفة الكلية أو التكلفة المتغيرة أيضاً ولن تتأثر النتائج النهائية للوحدة المحاسبية بصحة تقديرات المحاسب للمقدمات والمستحقات أو تطبيق أساس الاستحقاق بصفة عامة، أيضاً لا يهم في المدى الطويل التفرقة بين عناصر الربح الشامل وعناصر الربح الجاري وغير ذلك من المشاكل التي تترتب على تجزئة التدفق المتواصل من النشاط الاقتصادي بين الفترات الجارية والمقبلة.

- وهكذا نجد أنه على الرغم من المشاكل العديدة التي توجه إلى تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية، إلا أن الاعتبارات العلمية واحتياجات مستخدمي

المعلومات المحاسبية تفسر لنا الأسباب المنطقية وراء استمرار اتباع هذا الفرض في الإطار الفكري للمحاسبة. ولعل من المفيد أن نشر هنا الى أن هناك اتجاه متزايد نحو اصدار قوائم مالية لفترات أقل من سنة مالية ربع سنوي أو نصف سنوي وهي ما تسمى بـ (Interim Financial Statements) كما أن البحوث الميدانية قد أثبتت فائدة مثل هذه التقارير الدورية وأن الخاصية الأساسية للمعلومات المحاسبية هي مدى ملاءمتها ومدى الثقة فيها وليس مجرد دقة هذه المعلومات.

(ب) المبادئ الأساسية للمحاسبة: (Accounting Principles)

- يوجد اختلاف كبير بين المحاسبين بين فترة وأخرى حول كيفية تطبيق المبادئ المحاسبية خاصة وأن هذه المبادئ هي إطار عمل عام للعمل المحاسبي والذي يعتمد على الفروض المحاسبية سالفة الذكر، وهذه المبادئ ليست قوانين رياضية ثابتة جامدة بل هي متحركة يمكن إعادة النظر فيها وتطويرها للتماشي وتطورات العمليات التجارية والصناعية المتزايدة كماً ونوعاً وتعقيداً يوماً بعد يوم.

(1) مبدأ التكلفة التاريخية: (Historical Cost Principle)

- من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر مبدأ التكلفة كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، يعني هذا المبدأ بتقويم الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي أو السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام.

- وبالتطبيق على عناصر الأصول نجد أن هذا المبدأ يتطلب اثبات الأصل على أساس التضحيات الاقتصادية التي تحملها المنشأة في سبيل الحصول عليه. فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الإثبات في المحاسبة. وتتمثل قيمة

الأصل بالنسبة للمنشأة في القيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات عمره الانتاجي، ومن وجهة نظر المحاسبة لا يتم الاعتراف بهذه القيمة إلا عند تحققها، وبناءاً على ما سبق يمكن الوصول إلى الدخل من العلاقة التالية: القيمة ــ التكلفة = الدخل **(Value – cost = Income)**

- وعلى ذلك فإن تكلفة الأصل تمثل مؤشراً يعبر عن تقدير الادارة للحد الأدنى لقيمة ما يسهم به الأصل في تحقيق التدفقات النقدية التي سوف تؤول إلى الوحدة المحاسبية في المستقبل ويتم تحديد تكلفة الأصل طبقاً للقواعد التاليـــة:

(1) في تاريخ اقتناء الأصل:

- إذا تم إقتناء الأصل نقداً فالقياس يكون على أساس المبلغ النقدي المدفوع واذا تم إقتناء الأصل مقابل أصل غير نقدي فيكون القياس طبقاً للقيمة العادلة " Fair Value " للأصل المتنازل عنه، واذا تم اقتناء أصل مقابل تحمل التزام فيكون القياس على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام، وأخيراً اذا تم الاقتناء مقابل اصدار أسهم (حقوق ملكية) أو مجاناً فيتم القياس على أساس القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه.

(2) ما بعد تاريخ الاقتناء:

- يكون قياس الأصول غير النقدية بعد تاريخ اقتنائها على أساس صافي قيمتها أي بعد تعديل التكلفة التاريخية بما يقابل النقص التدريجي في طاقتها الكامنة سواء كان النقص راجعاً للاستخدام أو نتيجة ظروف أخرى غير مواتية ويعرف هذا الأساس بأساس القيمة الدفترية " Book Value ".

- وبالتطبيق على عناصر الخصوم نجد أن أساس التكلفة التاريخية يتطلب اثبات الخصوم على أساس القيمة الحالية للمبالغ المنتظر دفعها في تاريخ السداد، وفي حالة الخصوم قصيرة الأجل فتتمثل القيمة الحالية في قيمتها الاسمية، أما في حالة الخصوم طويلة الأجل تتمثل القيمة الحالية في المبالغ المنتظر دقعها مخصومة – إلى تاريخ الجاري – على أساس معدل الخصم - تكلفة التمويل – السائدة وقت اجراء المعالة التي نشأة بمقتضاها هذه الخصوم، وكما هو الحال في الأصول لا يؤخذ في الاعتبار أي تغيير في الأسعار الأصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي نشأة بمقتضاها هذه الخصوم، أي أن معدل الفائدة (الخصم) التاريخي الذي كان سائداً في السوق وقت نشأة الخصم هو الأساس في القياس الذي يجب اتباعه حتى يتم السداد.

(2) الاعتراف بالإيراد: (Revenue Recognition)

- من المعروف ان الايراد هو أحد العناصر الأساسية في القوائم المالية، وقد سبق أن أوضحنا أن الشروط العامة التي يجب توافرها للاعتراف المحاسبي (الاثبات المحاسبي) لأي عنصر من عناصر القوائم المالية هي:

(أ) **التعريف:** أي أن المفردة ينطبق عليها تعريف أحد عناصر القوائم المالية.
(ب) **القياس:** أي امكانية اخضاع أحد خصائص المفردة لعملية القياس في حدود نفقة مناسبة.
(ت) **الملاءمة:** أي أن تكون المفردة موضوع القياس ذات ارتباط بمجال الاستخدام وبالتالي لها تأثير على عملية اتخاذ القرارات.
(ث) **الثقة:** أي أنه يمكن الاعتماد على المقاييس التي نحصل عليها.

- وبالإضافة إلى هذ الشروط العامة يجب توافر بعض الشروط الخاصة في مجال المحاسبة عن الايرادات. ففيما يتعلق بالإثبات المحاسبي للإيرادات – الاعتراف المحاسبي بالإيرادات – يجب أت يتوافر أيضاً الشرطين الآتيين:

(1)الاكتساب (Earned)
(2)التحقق أو القابلية للتحقق (Realized)

- ويقصد بالاكتساب اكتما عملية تكوين الايراد واقترابها من الاكتمال، أما التحقق فيقصد به إمكانية تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو ف حكم النقدية، ويجب التنبيه هنا إلى أن الهدف من هذه الشروط العامة والخاصة المتعلقة بالإثبات المحاسبي للإيرادات هم توفير مستوى مقبول من التأكد من وجود عنصر الايراد ومقداره وذلك قبل الاعتراف به رسمياً في القوائم المالية، كذلك نجد أن هذه المجموعة من الشروط التي تحكم المحاسبة عن الايرادات تتطلب دراسة الجوانب التالية:

(1)تحديد مفهوم الايراد.
(2)قياس الايراد.
(3)اكتساب الايراد.
(4)تحقق الايراد.

- علماً بأن الشروط التي تحكم المحاسبة عن الايرادات في سبق شرحها في الباب الثالث من هذا الكتاب.

(3)<u>مبدأ قياس وتحقق المصروفات: (Matching Principle)</u>

- تمثل المصروفات تدفقاً من القيم خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستفادة الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة في سبيل اكتساب الايرادات خلال فترة معينة، فليس كل نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم يعتبر من قبل المصروفات فمن ناحية تختلف المصروفات عن المدفوعات اذ انه هذه الأخيرة تمثل الأساس النقدي في القياس بالمقارنة بأساس الاستحقاق، كذلك نجد ان المدفوعات قد تتمثل في سداد بعض أو كل التزامات الوحدة، كما قد تتمثل في رد جزء من الخطأ في التعبير عن المصروفات بأنها تدفق له أثر سالب على حقوق الملكية أو صافي أصول الوحدة المحاسبية.
- علما بأن الشروط التي تحكم المحاسبة على النفقات والتكلفة والمصروفات والخسارة قد سبق شرحها في الفصل الثالث من هذا الكتاب.

(4)الإفصاح الكامل : (Full Disclosure)

- يقتضي هذا المبدأ بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي القوائم المالية صورة واضحة صحيحة عن الوحدة المحاسبية، وقد ظهرت أهمية هذا المبدأ نتيجة لظهور شركات الأموال والنص في قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية كما نصت هذه القوانين على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الافصاح عنها بل وأرفقت في كثير من الأحيان نماذج يلزم اتباعها في عرض هذ المعلومات وذل نظراً لأن هذ الأطراف الخارجية غالياً ما لا يملكون السلطة لإلزام المنشأة بتقديم ما يحتاجونه، ويعتمد مبدأ الافصاح الشامل على أربعة فروض رئيسية:

أولاً: ان احتياجات المستخدمين الخارجين للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام (General Purpose Financial Statement)

ثانياً: إن هناك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها اذا ما اشتملت التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات ملائمة عن الدخل والثروة.

ثالثاً: إن دور المحاسب في الافصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية يتحدد في اعداد وعرض القوائم الأربعة التالية كحد أدنى:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة التغير في حقوق الملكية (أو قائمة الأرباح المرحلة).
- قائمة التدفق النقدي.

رابعا: إن اسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام يعتبر من أنسب وسائل الافصاح وذلك من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد بالمقارنة بأساليب الافصاح الأخرى.

- بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية يتسع نطاق التقارير ليشمل معلومات أخرى كمية ووصفية يتم الافصاح عنها بالأساليب التالية:

(1) الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية وتعتبر جزءاً مكملاً للقوائم المالية وتشمل:

(أ) الملاحظات الهامشية (Footnotes).

(ب) القوائم الاضافية والكشوف الملحقة (Supplementary Statements)

(2) تقرير الادارة (Management Report) ويشمل عادة ما يلي:

(أ) خطاب مجلس الادارة إلى المساهمين.

(ب) تحليلات وتوقعات الادارة عن المستقبل.

(3) تقرير مراجع الحسابات (Auditor's Report).

- وبصفة عامة يمكن القول أن المعلومات التي يتم الافصاح عنها خارج نطاق القوائم المالية هي تلك التي لا يمكن اخضاعها لمعايير الاثبات المحاسبي السابق ذكرها وهذه الايضاحات والتقارير لا تعتبر بديلاً أو وسيلة لتجنب إظهار بعض البنود الهامة في القوائم المالية.
- وهكذا نجد أن القوائم المالية تمثل جزءاً فقط من محتويات التقرير المالي، كما أن التقارير المالي تعتبر أحد المصادر الأساسية للمعلومات اللازمة لتقييم واتخاذ القرارات.

الفصل الخامس

(القوائم المالية)

- الخصائص النوعية للقوائم المالية.
- فرضية استمرارية المنشأة.
- المحاسبة على أساس الاستحقاق.
- الميزانية العمومية وتتكون من:
- الأصول المتداولة.
- الخصوم المتداولة.
- الأصول الثابتة.

- **حقوق الملكية:**

(أ) رأس المال.
(ب) الاحتياطات.
(ت) الأرباح المحتجزة.

- دراسة النظام المحاسبي من خلال :-

- المفهوم والوظائف.
- المعايير.
- المقومات والعناصر.

- القوائم المالية (مخرجات النظام) الافصاح المحاسبي.

- قائمة الدخل:-

- هدف قائمة الدخل.
- مفاهيم قائمة الدخل.
- نظريات تحديد الربح.
- عرض قائمة الدخل على شكل تقرير.
- الافصاح المرتبط بقائمة الدخل.

الخصائص النوعية للقوائم المالية:

- الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للطرف الثالث من مستخدمي تلك القوائم، إن الخصائص الأساسية الأربعة هي كما يلي:
  (أ) القابلية للفهم.
  (ب) الملاءمة.
  (ت) الموثوقية.
  (ث) القابلية للمقارنة.

(1) القابلية للفهم:

- إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل الطرف الثالث من مستخدمي تلك القوائم، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. وعلى كل حال، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

(2) **الملائمة:**

- يجب أن تكون المعلومات ملائمة لحاجات صناع القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.
- وتتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها، تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها، على سبيل

المثـال، الافصـاح عـن قطـاع جديـد تعمـل فيـه المنشـأة يـؤثر علـى المخـاطر والفرص المتاحة للمنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقارير، وفـي حـالات أخـرى يكون لطبيعـة المعلومـات وماديتهـا أهميـة مثـل مبـالغ المخـزون المحـتفظ بـه ف كـل فئـة رئيسـية مناسـبة للنشاط.

- تعبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حـذفها أو تحريفهـا يمكـن أن يـؤثر على القرارات الاقتصـادية التـي يتخـذها الطـرف الثـالث مـن مسـتخدمي القـوائم الماليـة اعتمـاداً علـى تلـك القـوائم. وتعتمـد الأهميـة النسـبية علـى حجـم النبـد أو الخطأ المقدر في ضـوء الظـروف الخاصـة للحـذف أو التحريـف وعليـه يزودنـا مفهوم الأهمية النسـبية بنقطـة قطـع أو عتبـة ولـيس خاصـية أساسـية للمعلومـات لكي تكون مفيدة.

(3)الموثوقية:

- حتـى تكـون المعلومـات مفيـدة يجـب أن تكـون موثوقـة ويعتمـد عليهـا، وتمتلـك المعلومـات خاصـية الموثوقيـة اذا كانـت خاليـة مـن الأخطـاء الهامـة والتحريـز، وكـان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليهـا كمعلومـات تعتبـر بصـدق عمـا يقصـد أن نعبر عنه أومن المتوقع أن تعبر عنه.

(أ) **التمثيل الصادق:**

- حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحـداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبـر عنهـا، وهكـذا علـى سـبيل المثـال يجـب أن تمثـل الميزانيـة العموميـة بصـدق العمليـات الماليـة والأحـداث

الأخرى التي ينشأ عنها طبقاً لمعايير الاعتراف أصول والتزامات وحق الملكية في المنشأة بتاريخ وضع التقرير.

- إن غالبية المعلومات المالية عرضة إلى بعض المخاطر من كونها لا ترقى إلى التمثل الصادق الذي يفهم أنها تصوره. وهذا ليس عائداً إلى التحيز فيها، ولكن إلى الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض لإيصال الرسائل التي تتجسم مع تلك العناصر غير مؤكدة _لدرجة أن المنشأة عموماً لا تعترف بها في القوائم المالية، فعلى سبيل المثال، رغم أن غالبية المنشآت تكون شهرة محل عبر الزمن، إلا أنه من الصعب التعرف على هذه الشهرة وقياسها بموثوقية، إلا أنه في حالات أخرى ربما يكون من الملائم الاعتراف ببعض العناصر والافصاح عن مخاطر الخطأ المحيط بعملية الاعتراف بها وقياسها.

(ب) **<u>الجوهر فوق الشكل القانوني:</u>**

- لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني. إن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائماً متطابقاً مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتخلص المنشأة من أصل ما إلى طرف آخر بطريقة يفهم من وثائقها أنها تمرير ملكية الأصل إلى الطرف الأخر، إلا أن هناك اتفاقات تضمن استمرارية تمتع المنشأة بالفوائد الاقتصادية المستقبلية للأصل، وفي مثل هذه الظروف فإن اعتبار العملية عملية بيع لا يمثل بصدق العملية التي تمت (أن هناك عملية حقاً).

(أ) **<u>الحياد:</u>**

- حتى تكون موثوقة، فإن المعلومات التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تكون محايدة، أي خالية من التحيز، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إلا إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفاً.

(خ) الحيطة والحذر:

- لا بد من أن يجابه مجهزي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة واللازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الاقتصادي للمصنع والمعدات وعدد مطالبات الكفالات التي يمكن أن تحدث، ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الافصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، ويقصد بالحيطة تبني درجة الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل الالتزامات والمصروفات. إن ممارسة الحيطة والحذر لا تعني مثلاً خلق احتياطات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للالتزامات والمصروفات حيث عندها لا تكون القوائم المالية محايدة وعليه لن تمتلك خاصية الموثوقية.

(هـ) الاكتمال:

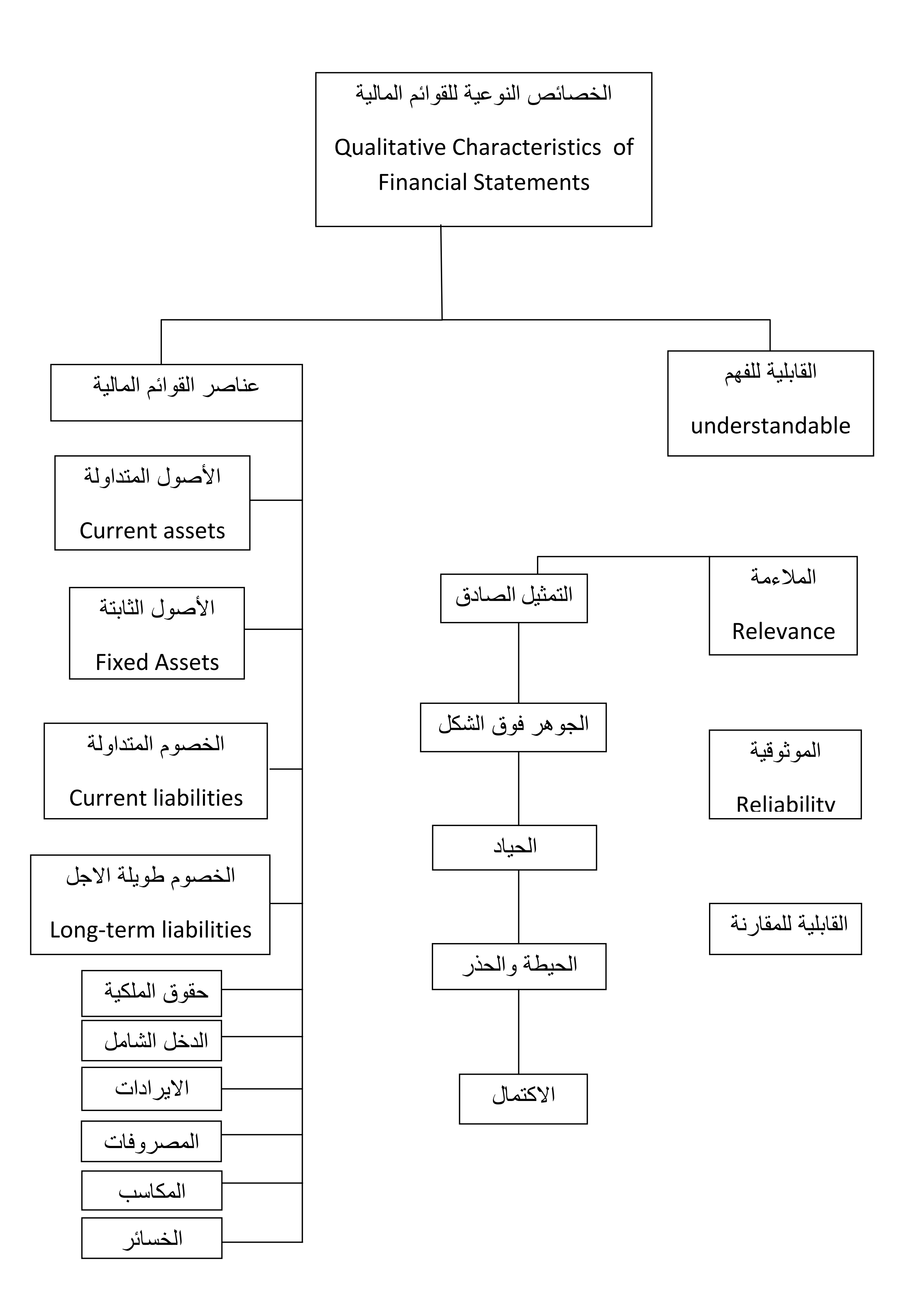
- حتى تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية ووق بها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة أي أن حذف المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضلله وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة.

(4) القابلية للمقارنة:-

- يجب أن يكون الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء. كما يجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت الأخرى من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية، والأداء

والتغيرات في المركز المالي. وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر الملي للعمليات المالي المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت الأخرى.

- ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات، ويجب أن يكون المستخدمون قادرين علي تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة نجو العمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشآت المحاسبية يساعد على تحقيق القابلية للمقارنة.
- إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تختلط مع مفهوم التوحيد، كما يجب أن لا تعيق عملية تقديم معايير محاسبية محسنة، إن من غير المناسب للمنشأة أن تستمر في سياسة المحاسبة بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملاءمة والموثوقية، كما أنه من غير المناسب للمنشأة أن تبقى على سياساتها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة وموثوقية.
- بما أن المستخدمين يرغبون في مقارنة المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة عبر الزمن، فإن من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة.


الخصائص النوعية للقوائم المالية
Qualitative Characteristics of Financial Statements
عناصر القوائم المالية
القابلية للفهم
understandable
الأصول المتداولة
Current assets
الأصول الثابتة
Fixed Assets
الخصوم المتداولة
Current liabilities
الخصوم طويلة الاجل
Long-term liabilities
حقوق الملكية
الدخل الشامل
الايرادات
المصروفات
المكاسب
الخسائر
الملاءمة
Relevance
التمثيل الصادق
الجوهر فوق الشكل
الحياد
الحيطة والحذر
الاكتمال
الموثوقية
Reliability
القابلية للمقارنة

فرضية استمرارية المنشأة

- عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء منشأة مستمرة، ويجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الادارة إما تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الادارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة فق قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فإنه يجب الافصاح عن حالات عدم التأكد هذه، وعندما لا يتم إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة فإنه يجب الافصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس التي تم بموجبه إعداد البيانات المالية وسبب اعتبار المنشأة أنها منشأة مستمرة.

- عند تقييم ما اذا كانت فرضية استمرارية المنشأة مناسبة يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة للمستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل اثنا عشر شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية دون ان تكون مقتصرة على ذلك، ويعتمد مدى أخذ المعلومات في الاعتبار على الحقائق في كل حالة، فعندما يكون للمنشأة تاريخ عمليات مربح وامكانية سريعة للوصول إلى الموارد المالية فإنه يمكن الاستنساخ بأن الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة مناسب بدون تحليل مفصل، وفي الحالات الأخرى قد تحتاج الادارة إلى أن تأخذ في الاعتبار سلسلة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل أن تقتنع بأن فرضية استمرارية المنشأة مناسبة.

- كما أن أحد الأحداث غير المؤكدة التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي أخذها في الاعتبار هو استمرار وجود المنشأة للقيام بعملياتها الاعتيادية، ففرض الاستمرار في الأعمال هو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، ففرض الاستمرار في الأعمال معناه أن القيمة الدفترية للأصول سيتم تحصيلها وأن الالتزامات التي على المنشأة سيتم تسديدها خلال القيام بمزاولة

الأعمال الاعتيادية والتي يجب أن تكون في حدود اثنتي عشر شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية.

- ويجب على مراجع الحسابات مراعاة أنه عند اعداد القوائم المالية بواسطة ادارة المنشأة أن يقيم مدى قدرة المنشأة الاستمرار في مزاولة أعمالها الاعتيادية، إلا إذا كانت هناك نية للتصفية أو الرغبة في التوقف عن مزاولة النشاط أو اذا لم يكن هناك بديل آخر حقيقي.

- وعندما تكون ادارة المنشأة على دراية بالموقف الذي ستتخذه حيال الأحداث المستقبلية التي تؤدي بالشك في مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، فإن على مراجع الحسابات الخارجي التأكد من أن ادارة المنشأة قد قامت بالافصاح عن تلك الأحداث المستقبلية بالقوائم المالية، وعندما لا يتم تجهيز القوائم المالية على أساس مبدأ الاستمرارية فيجب الافصاح عن تلك الحقيقة مع ذكر الأسباب التي أدت بالمنشأة إلى عدم الاستمرارية.

- ويجب على راجع الحسابات الخارجي مراعاة العوامل التالية لتقدير احتمال وتعرض المنشأة لعدم الاستمرارية في مزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب أن تكون في حدود اثنى عشر شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية وهي:

(1) <u>صعوبات في السيولة:</u>

- يستدل على ذلك من وجود نقص كبير في الأصول المتداولة وهي في الغالب (النقدية، الاستثمارات قصيرة الأجل في الأسهم، والأوراق التجارية المقدمة للخصم، والمدينون، وبضاعة آخر المدة)، مقارنة بالالتزامات التي على المنشأة المتداولة وهي (الدائنون، أوراق الدفع، القروض قصيرة الأجل، الرواتب المستحقة، الضرائب المستحقة، الايجارات المستحقة ... الخ).

(ب) **<u>اتجاه الأرباح والخسائر:</u>**

- فكلما اتجهت الأرباح إلى الانخفاض السريع أو تزداد الخسائر بشكل كبير لعدة سنوات متتالية، فعلى المراجع الخارجي أن يتوقع صعوبات مالية للمنشأة.

(ج) اتجاه الأرباح والخسائر:

- كلما زاد اعتماد المنشأة على الاقتراض لتمويل التوسع، كلما زاد احتمال فشل هذا التوسع وتعرض المنشأة لصعوبات مالية، ويقال نفس الشيء اذا تم تمويل شراء الأصول بقروض قصيرة الأجل.

(د) طبيعة عمليات المنشأة:

- يجب على المراجع الخارجي بطبيعتها ذات مخاطر أعلى من غيرها مثل الشركات التي تقوم بعملية المضاربة، فتعرض تلك المنشآت لعدم الاستمرارية يعتبر أمراً وارداً بين فترة وأخرى.

(ذ) كفاءة إدارة المنشأة:

- يجب على المراجع الخارجي المستقيل تقدير كفاءة الادارة باعتبارها من العوامل التي تعجل بعدم استمرارية المنشأة حيث أن الادارة الواعية تعدل دائماً من عملياتها التي تسبب لها المشاكل المالية.

(ر) رفع قضايا على المنشأة:

- قد تتعرض المنشأة إلى رفع قضايا عليها لدى المحاكم لدفع الالتزامات التي عليها، وهذا من شأنه التعديل بإشهار إفلاسها وعدم تمكنها من الاستمرار في أعمالها.

(ز) احجام البنوك لتقديم تسهيلات للمنشأة:

- إن توقف البنوك ومانحي الائتمان من تقديم تسهيلات مالية للمنشأة سوف يعجل في افلاسها وعدم تمكنها من الاستمرار في مزاولة أعمالها.

المحاسبة على أساس الاستحقاق:

- يجب على المنشأة المستمرة إعداد بياناتها المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق.
- بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عند استلام او دفع النقد أو معادلة النقد)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والابلاغ عنها في البيانات المالية للفترات التي تتعلق بها، ويتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل بناء على ارتباط مباشر بين التكاليف التي تم تحملها وعائدات بنود الدخل المحددة (والمماثلة)، على أن تطبق مفهوم المماثلة لا يسمح بالاعتراف بالبنود في الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف الموجودات أو المطلوبات.

الميزانية العمومية:

(1) الأصول المتداولة:

- يجب تصنيف أصل على أنه أصل متداول في الحالات التالية:

(أ) عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

(ب) عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

(ت) عندما يكون نقداً او أصلاً للنقد ولا توجد قيود على استعماله.

- الدورة التشغيلية للمنشأة هي الوقت بين امتلاك المواد الداخلة في عملية وتحقيقها نقداً، أو أداة يمكن تحويلها في الحال إلى نقد، وتشمل الأصول المتداولة بضاعة آخر المدة (بضاعة المخزون) والذمم المدينة، وتصنف الأوراق المالية القابلة للتسويق على أنها أصول متداولة اذا كان متوقعاً أن تتحقق خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، وخلاف ذلك تصنف على أنها أصول غير متداولة.

(2) الالتزام (الخصوم) المتداولة:

- يجب تصنيف الالتزام على أنه متداول في الحالتين الآتيتين:

(أ) عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

(ب) عندما يستحق التسوية خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

- يمكن تصنيف الالتزامات المتداولة بطريقة مماثلة للأصول المتداولة، والالتزامات المتداولة مثل الذمم التجارية الدائنة (الموردون)، وأوراق الدفع، والمصاريف المستحقة، كرواتب للموظفين والعمال والمصاريف الضريبية المستحقة لدائرة ضريبة الدخل، والقرض قصير الأجل، علماً بأن تكاليف التشغيل الأخرى تشكل جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة وتصنف البنود التشغيلية هذه على أنها التزامات متداولة حتى وان كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

(3) الأصول الثابتة المادية (الملموسة):

- الأصول الثابتة المادة (الملموسة) هي تلك الأصول التي يكون في نية المنشأة عند اقتنائها الاحتفاظ بها لمدة أطول من فترة زمنية واحدة واستخدامها في العمليات الانتاجية والخدمية كالآلات والسيارات والأراضي والمباني والأثاث والتركيبات وغيرها.

<u>(المفاهيم):</u>

- توجد تعريفات كثيرة للأصول مثله في ذلك مثل كافة المصطلحات المحاسبية الأساسية الأخرى، ولكن تعتبر التعريفات الواردة أدناه أكثر قبولاً واعتماداً وهي:

(أ) في عام 1953 قدمت لجنة المصطلحات التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين " AICPA " تعريفاً للأصول على أنها كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة.

(ب) في عام 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (AAA) تعريفاً آخر للأصول على أنها تمثل في أي موارد اقتصادية أو مصروفات يتم قياسها والاعتراف بها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

(ت) وفي عام 1985 استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف الأصول بأنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة وقعت أو عمليات تمت في الماضي.

- ويلاحظ على التعريف الأول أنه يؤكد على الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل، كما أنه يدخل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة التي لا يتمكن المحاسب من تحميلها لقائمة الدخل الخاصة بالفترة، وعلى ذلك نجد أن هذا التعريف يعطي الأولوية لاعتبارات تحديد الدخل كما أنه يدخل القواعد والمبادئ المحاسبية من ضمن المحددات للمفهوم.
- أما التعريف الثاني فلا يختلف كثيراً من حيث نظرته إلى الأصول من زاوية الموارد الاقتصادية وليس من زاوية الملكية القانونية، ولذلك فالتعريف الثاني يعتبر أكثر شمولاً ولو أنه أيضاً يدخل القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كجزء من هذا التعريف.
- ويعتبر المفهوم الثالث تطوراً جذرياً في تحديد معنى الأصول فهو من ناحية يعتبر أكثر التعاريف المقدمة شمولاً وتحديداً كما أنه يستبعد من المفهوم أي اعتبارات تتعلق بقواعد ومبادئ القياس او التطبيق المحاسبي. وطبقاً لهذا التعريف نجد أن هناك ثلاثة خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول:

(1) وجود منافع اقتصادية مستقبلية أي أن تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة سواء بمفرده أو بالتضامن مع غيره من الأصول وذلك بهدف تدفقات موجبه في المستقبل.
(2) قدرة المنشأة التحكم أو السيطرة على هذا المنافع أي وجود ارتباط بين الوحدة المحاسبية وبين الأصل بحيث يكون في استطاعة الوحدة الحصول متى تشاء على المنافع أو الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.
(3) أن تكون القدرة على التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث وعمليات تمت فعلاً في الماضي، وبعبارة أخرى يلزم أن تكون العمليات والأحداث التي تخول للوحدة المحاسبية حق الحصول أو السيطرة على المنافع المستقبلية قد حدثت فعلاً.

- وغياب خاصية أو أكثر من هذه الخصائص الثلاثة يتنافى مع وجود الأصل، أي أنه لا يعتبر بند من البنود أحد مفردات الأصول إذا:

(أ) لم يكن ممثلاً لخدمات مستقبلية، أو

(ب) أنه يمثل خدمات مستقبلية لكن ليس في استطاعة الوحدة المحاسبية السيطرة عليها (المنافع العامة مثلاً) أو

(ت) أنه يمثل خدمات مستقبلية وفي استطاعة الوحدة المحاسبية تنظيم طريقة الاستفادة من هذه الخدمات ولكن الأحداث أو العمليات التي تخول الوحدة هذا الحق لم تتحقق بعد.

- وتشمل الأصول الثابتة المادية (الملموسة) ممتلكات المنشأة العينية كالأراضي والمباني والسيارات والآلات والمكائن والأثاث والتجهيزات والعدد وأدوات الصغيرة التي يزيد عمرها الانتاجي عن سنة واحدة وتستخدم في أغراض المنشأة وتنقسم هذه الأصول إلى ثلاثة أنواع:

(أ) **الأراضي:**

- وتشمل الأراضي التي تستخدم لأغراض المنشأة والتي تتميز بعدم قابليتها للاستهلاك.

(ب) **المباني، والآلات، والسيارات، والأثاث:**

- وجميع هذه الأصول لها عمر انتاجي محدود وتخضع للاستهلاك.

(ث) **الموارد الطبيعية:**

- مثل آبار البترول والغاز ومناجم الفحم وأشجار الغابات، وتخضع هذه الأصول للنفاذ، ويجب ظهورها في الميزانية العمومية في بند مستقل.

- ويتم استنفاذ الموارد الطبيعية عن طريق استخراج ما تحتويه من منتجات كآبار البترول والغاز ومناجم الفحم، ويطلق على النقص التدريجي الذي يحدد على

أساس كمية المنتجات المستخرجة اصطلاحا (النفاذ)، ويتم تقدير قيمة الاحتياطات المكتشفة عادة ويحتسب معدل النفاذ على أساس تقسيم تكلفة الحصول على الاحتياطات على كميتها، وهكذا تتم معرفة نصيب الفترة المحاسبية من النفاذ عن طريق ذرب معدل النفاذ للوحدة المنتجة ولتكن برميل نفط بعدد البراميل المنتجة خلال الفترة.

- كما يجب أن يراعي بأن تكاليف المباني والانشاءات المقامة بهدف الاستغلال لهذه الموارد الطبيعية ومن أن هذه المباني والانشاءات تستهلك خلال عمرها الانتاجي الذي لا يزيد عن فترة استغلال الموارد الطبيعية.

- **<u>مراحل النفقات الخاصة بالموارد الطبيعية:</u>**

(1) نفقات متعلقة بمرحلة الاستكشاف.
(2) نفقات الحفر والتطوير.
(3) نفقات الانتاج.

- **<u>طرق معالجة نفقات التنقيب والاستكشاف:</u>**

(أ) **<u>طريقة النفقات الإيرادية والجارية:</u>**

- تعتبر جميع النفقات الاستكشاف نفقات إيراديه جارية تحمل على حساب الأرباح والخسائر للفترة التي تنفق فيها.

(ب) **<u>طريقة التكلفة الكلية:</u>**

- تقتضي هذه الطريقة على اعتبار جميع نفقات الاستكشاف نفقات رأسمالية سواء تم التوصل إلى اكتشاف الموارد (مثل النفط) بكميات تجارية أم لا.

(ج) **<u>طريقة المجهودات الناجحة:</u>**

- وتقتضي هذه الطريقة بإعتبار المنفق على الحقول المنتجة مصروفات رأسمالية تؤجل إلى الفترات المقبلة والجزء المنفق على الحقول غير المنتجة تعتبر مصروفات إيرادية تخصم من الدخل في الفترة التي تنفق فيها. وقد فضلت الطريقة هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB)، كما فضلتها لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC)

(ح) **طريقة الاحتياطات المؤكدة:**

- **تعتمد هذه الطريقة على الأسس التالية:**

(1) تقدير كمية الاحتياطات المؤكدة القابلة للإنتاج.
(2) تقدير مدى الانتاج المستقبلي ويعتمد هذا على الظروف الاقتصادية القائمة في تاريخ إعداد القوائم المالية.
(3) تقدير الايرادات المتوقعة عن طريق استخدام التقديرات الواردة بعد معالجتها على أساس الأسعار الجارية للموارد وكذلك الايرادات الصافية.

الأشجار في الأراضي:

- الأشجار في الأراضي تعتبر أصل ثابت ولها ثلاث مراحل:

(1) مرحلة التكوين:

- وفيها تحمل كافة المصاريف من سماد وسقاية على حساب الأصل أي (ترسمل).

(2) مرحلة الاثمار:

- وفيها تحمل كافة المصاريف من سماد وسقاية على حساب الأرباح والخسائر كمصروف ايرادي لأن الايرادات بدأت بالظهور.

(3) مرحلة الاضمحلال:

- وفيها تحمل كافة المصاريف أيضاً على حساب الأرباح والخسائر كمصاريف ايرادية.

- لذلك فإن الأشجار تستهلك في فترة الانتاج والاثمار لأن الايرادات في هذه المرحلة تستطيع تغطية مصاريف الاستهلاك.

(4) الأصول الثابتة غير الملموسة:

(أ) الاعتراف بأصل غير ملموس والقياس المبدئى له:

- يتطلب الاعتراف ببند على أنه أصل غير ملموس أن تقوم المنشأة ببيان أن البند يلبي ما يلي:

(1) أن يكون الأصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي محتفظ به لاستخدامه في انتاج او تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو للأعراض الادارية.
(2) أن تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.
(3) يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.
(4) إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية تعزى للأصل ستتدفق للمنشأة.
(5) إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

- يجب على المنشأة تقييم احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي تسود على مدى العمر النافع للأصل.
- تستخدم المنشأة الحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى لاستعمال الأصل بناء على الأدلة المتوفرة في وقت الاعتراف المبدئي، وإعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.
- يجب قياس الأصل غير الملموس مبدئياً بمقدار تكلفته.

(ب) الامتلاك المنفصل:

- اذا تم امتلاك أصل بشكل منفصل فإن تكلفة الأصل غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق، ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو أصول نقدي أخرى.

- تشمل تكلفة أصل غير ملموس سعر شرائه بما في ذلك أية رسوم استيراد وضرائب شراء غير قابلة للاسترجاع وأي انفاق يعزى بشكل مباشر لإعداد الأصل لاستعماله المقصود، ويشمل الانفاق الذي يعزى بشكل مباشر على سبيل المثال الرسوم المهنية للخدمات القانونية، ويتم خصم أية خصومات تجارية للتوصل إلى التكلفة.
- إذا أجلت دفعة لأصل غير ملموس إلى ما بعد فترة الدفع المعتادة تكون تكلفة معادلة للسعر النقدي، ويتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ واجمال الدفعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان إلا إذا تمت رسملته بموجب المعاملة البدلية المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرون – تكاليف الاقتراض.

(ث) **الامتلاك كجزء من دمج منشآت الأعمال:**

- اذا تم امتلاك اصل غير ملموس في عملية دمج لمنشآت الأعمال والتي هي عبارة عن امتلاك فإن تكلفة ذلك الأصل غير الملموس تكون بناء على قيمته العادلة في تاريخ الامتلاك.

(خ) **الامتلاك من خلال منحة حكومية:**

- في بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة، أو مقابل عوض اسمي من خلال منحة حكومية، قد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتحويل أو تخصيص موجودات غير ملموسة لمنشأة مثل حثوث النزول في مطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون أو تراخيص أو حصص استيراد أو حقوق الوصول الى موارد أخرى مقيدة.
- فقد تختار المنشأة الاعتراف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئياً، واذا اختارت المنشأة عدم الاعتراف بالأصل مبدئياً بمقدار القيمة العادلة فإن المنشأة تعترف بالأصل مبدئياً بمقدار مبلغ اسمي بالإضافة إلى أي انفاق يعزى مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المقصود.

(6) حق الملكية:

- حق الملكية هو حق الملاك المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات، إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في الميزانية العمومية، على سبيل المثال، في المنشآت المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المدورة، والاحتياطات التي تمثل حجوزات من الأرباح المدورة، والاحتياطات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة. مثل التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي القوائم المالية عندما تعمل على اظهار القيود القانونية أو الأخرى على قدرة المنشأة على توزيع أو استعمال ملكيتها، كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف ذات المصلحة في ملكية المنشأة لها حقوق مختلفة بالنسبة إلى استلام أرباح الاسهم الموزعة أو استرداد رأس المال.

- يتم تكوين الاحتياطات أحياناً بناء على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المنشأة ودائنوها حماية اضافية من آثار الخسائر، كما أن احتياطات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب يمنح إعفاءات أو تخفيضات من التزامات الضرائب في حال التحويل إلى مثل هذه الاحتياطات. إن وجود وحجم هذه الاحتياطات القانونية، والتشريعية والضرائبية يعتبر معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات. إن التحويل إلى هذه الاحتياطات يعتبر حجزاً للأرباح وليس مصروفات.

- إن مبلغ حق الملكية الذي يظهر في الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والالتزامات. وفي العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الاجمالية لحق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج أو من المنشأة ككل على أساس أنها مستمرة.

<u>الافصاح المرتبط بحقوق الملكية:</u>

- يجب الافصاح عن البنود الممثلة لحقوق الملكية في المنشأة أو الشركة وذلك بالنسبة لكل بند على حدة من البنود التالية:

(أ) رأس مال الأسهم: حيث يجب الافصاح عما يلي فيما يتعلق بكل نوع أو فئة من أنواع فئات أسهم رأس المال:

- مقدار أو قيمة الأسهم المرخص بها والمصدرة.
- الجزء غير المدفوع من رأس المال أو الذي لم يدفع بعد من أسهم رأس المال.
- القيمة الاسمية للسهم.
- التغيرات والحركة التي طرأت على حسابات الأسهم أو رأس امال خلال الفترة المالية.
- الحقوق والامتيازات والقيود المتعلقة بتوزيعات الأرباح على حملة الأسهم والمرتبطة برد رأس المال.
- متجمع التوزيعات المستحقة لأرباح حملة الأسهم الممتازة.
- الأسهم المعاد حيازتها.
- الأسهم المحتجزة للإصدار مستقبلاً وفقاً لما تقتضي به عقود مسبقة للبيع مع بيان الشروط والقيمة.

(ب) **الحقوق الأخرى للملكية:**

- رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الاسمية (في صورة اصدار للأسهم).
- فائض إعادة التقييم.
- الاحتياطات.
- الأرباح المحتجزة.

(المخصصات والاحتياطات)

المحتويات:

(1) تعريف المخصصات.
(2) تعريف الاحتياطات.
(3) الفرق بين المخصص والاحتياطي.
(4) أرباح بين أصول ثابتة وسداد الالتزامات طويلة الأجل.
(5) أرباح إعادة التقدير بسبب المغالاة في استهلاكات الأصول الثابتة في الماضي، وبسبب زيادة قيم الأصول الثابتة نتيجة ارتفاع مستوى الأسعار.

(6) التكاليف المقدرة لصيانة المنتجات المباعة في حالة ضمان المنشأة صيانة مبيعاتها لفترة مستقبلية بعد البيع.
(7) الضرائب المقدرة.
(8) تكاليف حملة إعلانية لعدة سنوات مستقبلية.
(9) أرباح ما قبل التكوين.
(10) مقارنة بين الاحتياطي الايرادي والاحتياطي الراسمالي.

(1) تعريف المخصصات.
(2) تعريف الاحتياطات.
(3) الفرق بين المخصص والاحتياطي.

(1) <u>تعريف المخصص:</u>

- المخصص هو عبء تحميلي على الأرباح ويحمل على ايرادات السنة المالية التي يتم تكوينه فيها لمقابلة استهلاكات الأصول أو النقص في قيمتها وأية مصروفات ترتبط بها كالصيانة والازالة، وكذلك لمقابلة خسائر وقعت فعلاً والتزامات واقعة ولكن لا يمكن تحديد قيمتها على وجه اليقين، ومنها على سبيل المثال مخصص استهلاك الأصول الثابتة، مخصص ديون مشكوك في تحصيلها، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية، ومخصص هبوط أسعار البضاعة، ومخصص الضرائب المسحقة، ومخصص مكافأة ترك الخدمة...إلخ.

(2) <u>تعريف الاحتياطي:</u>

- هو مبلغ يتم تجنيبه من الأرباح بهدف تدعيم المركز المالي للمنشأة أو تمويل التوسعات وسداد القروض طويلة الأجل (كقرض السندات) ولمقابلة الارتفاع في مستويات الأسعار ولشراء سندات حكومية، وذلك وفقاً لاعتبارات قانونية مثل الاحتياطي القانوني والاحتياطي العام، ومنها لاعتبارات تعاقدية مثل احتياطي رد أو سداد السندات.

(3) <u>الفرق بين المخصص والاحتياطي:</u>

(أ) **المخصص:** مبلغ يحمل على الايراد النظر عن نتيجة أعمال المنشأة ربحاً كانت أو خسارة.

(ب) **أما الاحتياطي:** فهو مبلغ يجنب من الأرباح ومن ثم فإن تكوينه يعتمد على تحقيق أو وجود أرباح، ولهذا لا يتم تكوين الاحتياطي إلا بوجود أرباح.

(ت) **المخصص:**
يعتبر بصفة عامة إحدى مفردات المصروفات أو الأعباء أو الخسائر مثل استهلاك الأصول، ومخصص الضرائب، ومخصص الديون المشكوك فيها، ولكن نظراً لعد التيقن في تحديد المقدار الحقيقي لتلك المفردات فإنه يتم مقابلة الايرادات بها عن طريق عمل مخصصات لتمييزها عن المفردات الأخرى من المصروفات أو الأعباء أو الخسائر التي يمكن تحديد قيمتها على وجه التيقن.

(ث) **أما الاحتياطي:**
فإنه مبلغ من الربح لم يتم توزيعه أي أنه ليس إلا ربحا محتجزاً في صورة احتياطات مخلقة وفقاً للغرض منها ومصدرها (فيما اذا كانت من الأرباح الرأسمالية أو الأرباح الايرادية)، وفقاً لمدى الالتزام بتكوينها.

(ج) **المخصص:**
له أثره المباشر على نتيجة أعمال المنشأة وعلى مركزها المالي وعلى بقاء رأس المال سليماً.

(ح) **أما الاحتياطي:**
فليس له هذا الأثر.

(خ) **المخصص:**
يتم تكوينه بمبلغ محدد يتم تقديره وفقاً لطبيعته ولا يمكن زيادته أو نقصه، فمخصص الاستهلاك يتم تحديده بمبلغ معين بحيث لا يمكن زيادته أو نقصه عنه بدون

الرجوع إلى الأسس والعوامل التي على أساسها يتم تحديده وإلا فإن أية زيادة تعتبر احتياطي مستتر (سري) كما ان النقص يؤدي إلى عدم بقاء رأس المال سليماً، وفي كلتا الحالتين ينعكس ذلك بأثر سيء على نتيجة أعمال المنشأة وعلى مركزها المالي.

أما الاحتياطي:

فيتم تكوينه اذا وجدت أرباح، وذلك بمعدلات قد تحدد وفقاً لرغبة ادارة المنشأة بما يتفق مع مصلحة المنشأة مع موافقة المساهمين غالباً، أو قد تكون هذه المعدلات الزامية كحد أدنى كما في حالة الاحتياطات التي ينص على تكوينها قانوناً.

(ج) **المخصص:**

تظهر المخصصات المتعلقة بالنقص في قيمة مطروحة منها في جانب الأصول بالميزانية العمومية، أو المخصصات الأخرى فتظهر بجانب الخصوم مع ملاحظة أن النظام المحاسبي الموحد ينص على أن تذكر المخصصات بجانب الخصوم بالميزانية العمومية.

أما الاحتياطي:

فتظهر الاحتياطات بجانب الخصوم بالميزانية العمومية.

(4) أرباح بيع أصول ثابتة وسداد الالتزامات طويلة الأجل.

(5) أرباح إعادة التقدير بسبب المغالاة في استهلاكات الأصول الثابتة في الماضي، وبسبب زيادة قيم الأصول الثابتة نتيجة ارتفاع مستوى الأسعار.

(6) التكاليف المقدرة لصيانة المنتجات المباعة في حالة ضمان المنشأة صيانة مبيعاتها فترة مستقبلية بعد البيع.

(7) الضرائب المقدرة.

(8) تكاليف حملة إعلانية لعدة سنوات مستقبلية.

(9) أرباح ما قبل التكوين.

(10) مقارنة بين الاحتياطي الايرادي والاحتياطي الرأس مالي.

(4) أرباح بيع الأصول الثابتة وسداد الالتزامات طويلة الأجل:

- تعتبر هذه الأرباح من بنود الاحتياطي الرأسمالي، حيث أنها ليست نتيجة النشاط العادي للمنشأة، فهي من الأرباح الرأسمالية التي لا تنتج من عمليات النشاط التي تتسم بها طبيعة أعمال المنشأة.

(5) <u>أرباح إعادة التقدير للأصول الثابتة بسبب زيادة قيمة الأصول الثابتة لارتفاع مستوى الأسعار:</u>

- تعتبر هذه الأرباح من بنود الأرباح الرأسمالية ومن ثم ترحل إلى الاحتياطي الرأسمالي (أو احتياطي أرباح إعادة التقدير) وهو احتياطي رأسمالي، ويلاحظ أن هذه الأرباح لم تحقق بعد فما هي إلا أرباحاً تقديرية، وليست نتيجة العمليات المادية للمنشأة.

- **<u>أرباح إعادة التقدير للأصول الثابتة بسبب المغالاة في استهلاكاتها في الماضي:</u>**

وهذه الأرباح يكون مرادها إلى تصحيح خطأ في الماضي أدى إلى نقص الربح في السنوات الماضية التي احتسب فيها الاستهلاك بالزيادة عن مبلغه الحقيقي، كما أنها تعتبر جزئاً من الأرباح الناتجة عن النشاط العادي للمنشأة وتعتبر من بنود الاحتياطات الايرادية وتثبت في الاحتياطي العام أو ترحل إلى جانب له من حساب الأرباح والخسائر.

(6) التكاليف المقدرة لصيانة المنتجات المباعة في حالة ضمان صيانتها:

- يتم اثبات هذه التكاليف في مخصص صيانة المنتجات المباعة حيث يجعل هذا المخصص دائناً وحساب الأرباح والخسائر مديناً آخر السنة المالية التي تم فيها البيع أو يكون حساب المبيعات حيث يكون ثمن البيع المحصل أو الواجب تحصيله من العملاء شاملاً مقابل تكاليف الصيانة خلال فترة الضمان. وتقفل تكاليف الصيانة الفعلية في هذا التخصص وتجري التسويات اللازمة له خلال فترة الضمان.

وقد تم تبويبها تحت المخصصات لأنها تأخذ صفة المخصص، ولكي تحمل السنة المالية التي اكتسب الايراد فيها بتكلفة هذا الايراد وفقاً لمبدأ مقابلة الايراد بالنفقات.

(7) الضرائب المقدرة:

- ما دامت هذه الضرائب لم تحدد على وجه التيقن فإنه يعمل بمقدارها مخصص ضرائب، والمقصود بها الضرائب التي يقع على المنشأة عبئها، وذلك لكي يتحمل كل سنة مالية بما يخصها من ضرائب حتى لا تتداخل أرباح السنوات أو تختلط نتائجها، فالضرائب على أرباح السنة المالية تدفع عادة في السنة المالية التالية.

(8) تكاليف الحملة الاعلانية لعدة سنوات مستقبلية:

- تعتبر هذه التكاليف ايرادية مؤجلة تستهلك على عدد من السنوات التي ستفاد فيها بالحملة الاعلانية كل سنة مالية بما يخصها.

(9) أرباح ما قبل التكوين:

- وهي الأرباح التي يتم تحقيقها قبل تسجيل الشركة قانونياً كما في حالة شراء منشأة قائمة وتنازل البائع عن الربح الذي يتحقق قبل تسجيل الشركة. ولهذه الأرباح الصفة الرأسمالية وهي غير قابلة للتوزيع على المساهمين وليس لهم الحق قانونياً في المطالبة بتوزيعها حيث أن شركتهم لم تولد قانوناً في الفترة التي تحققت فيها هذه الأرباح، وهذه الأرباح تقفل في حساب الشهرة، أو الاحتياطي الرأسمالي.

(10) مقارنة بين الاحتياطي الايرادي والاحتياطي الرأسمالي:

الاحتياطي الايرادي	الاحتياطي الرأسمالي
1- المصدر: مصدره الرحب نتيجة النشاط المادي.	مصدره الأرباح الرأسمالية.
2- الاستخدام: يستخدم وفقاً للغرض منه كاحتياطي شراء سندات حكومية لشراء سندات حكومية.	يستخدم لتغطية الخسائر الرأسمالية.
3- الالزام بتكوينه: يشمل احتياطات اجبارية قانوناً كالاحتياطي القانوني، أو بموجب التعاقد كالاحتياطي استهلاك السندات، أو بموجب نظام الشركة وهي الاحتياطات التي ينص عليها نظام الشركة لتكوينها ويشمل احتياطات غير ملزمة وانما تخضع في تكوينها لاقتراح مجلس الادارة وموافقة الجمعية العمومية للمساهمين.	يأخذ صفة الالزام عند تواجد أرباح رأسمالية، وذلك من ناحية التوجيه المحاسبي السليم لهذه الأرباح. وإن كانت بعض القوانين كما في حالة الجمعيات التعاونية ينص على ترحيل أرباح بيع الأصول الثابتة إلى الاحتياطي القانوني.
4- القابلية للتوزيع: بصفة عامة فإن الاحتياطات الايرادية يمكن أن توزع على المساهمين اذا انتهى الغرض من تكوينها، مع مراعاة أن هناك احتياطات يتم تكوينها بهدف توزيعها كاحتياطي موازنة الكوبونات، حيث تستخدم في السنوات التي تتكبد فيها الشركة خسائر أو تحقق أرباحاً غير كافية.	غير قابل للتوزيع إلا بتوافر شروط معينة من الناحية القانونية يمكن توزيع الاحتياطي الرأسمالي بتوافر الشروط الثلاثة التالية: أ) وجود تصريح بالتوزيع في القانون النظامي للشركة. ب) أن تكون هذه بالأرباح باقية حقيقة بعد إعادة تقييم جميع أصول وخصوم الشركة. ت) التحقق الفعلي لتلك الأرباح. وبجانب هذه الشروط الثلاثة، فإنه يبدو ضرورياً من الناحية المالية

	والمحاسبية مراعاة ما يلي وخاصة في حالة توزيع الأرباح الرأسمالية نقداً: أ) أن لا ينتج عن التوزيع جعل رأس المال العامل غير كاف لمباشرة أو للقيام بنشاط الشركة. ب) أن لا ينتج عن التوزيع ارتباك في السياسة التمويلية مستقبلاً للشركة فيما يتعلق بمشروعات التوسع أو اية إرتباطات مالية ... إلخ.
5- مكان الاستثمار: قد تستخدم الاحتياطات الايرادية في عمليات التمويل الداخلي أو الخارجي وفقاً لدراسة أفضلية الاستثمار داخلياً أو خارجياً. ولكن يكون الاستثمار خارج الشركة حتمياً من الناحية القانونية بالنسبة لاحتياطي شراء سندات حكومية، وقد يكون كذلك بالنسبة للاحتياطات التعاقدية كاحطياطي استهلاك (أو سداد) السندات.	تخضع طريقة استثمارها داخلياً أو خارجياً لاعتبارات تمليها مصلحة الشركة في الاختيار بين البدائل.

- يمكن دراسة النظام المحاسبي من خلال (1) المفهوم والوظائف (2) المعايير (3) المقومات والعناصر.

(1) المفهوم والوظائف:

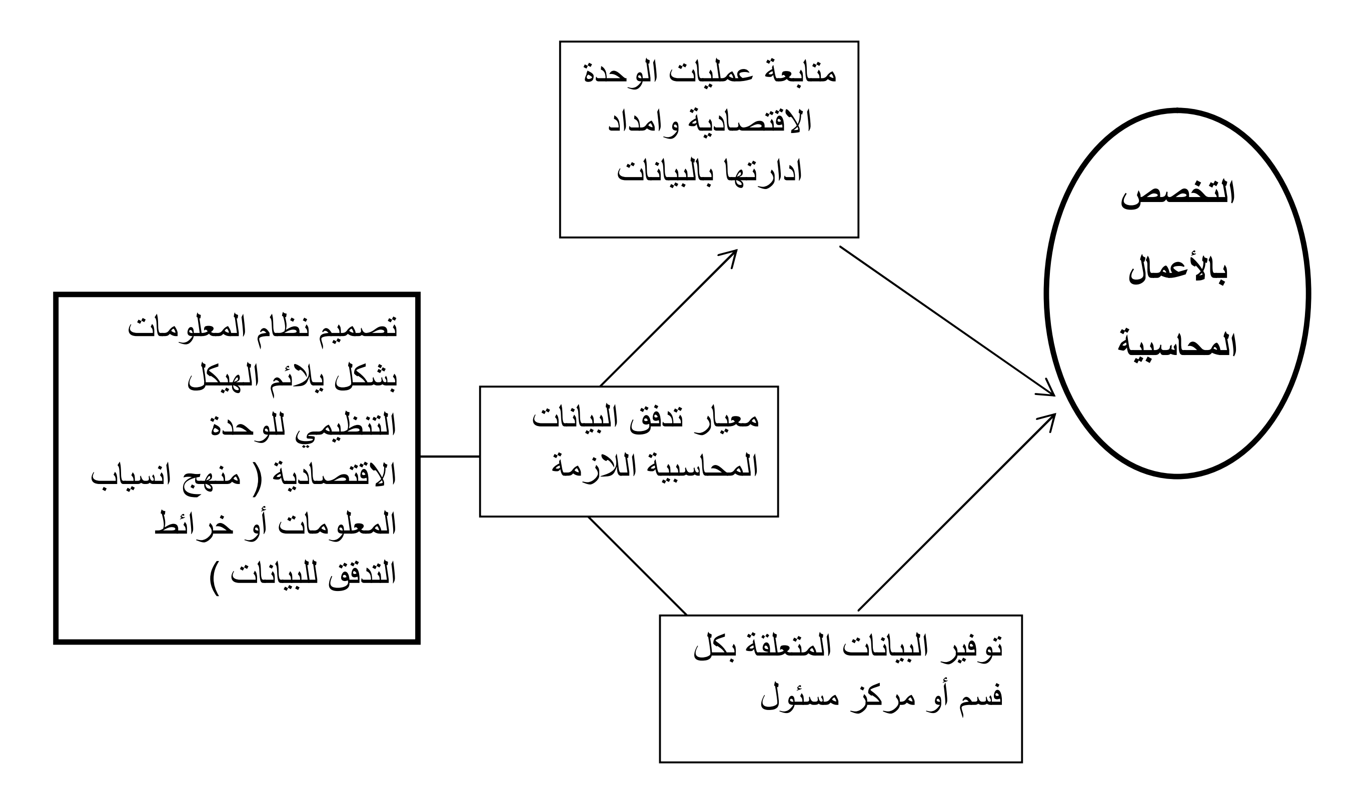
- وتعني تشغيل الأحداث المالية المتعلقة بالمشروع كوحدة محاسبية مستقل واخراجها على شكل معلومات وبيانات محاسبية تحقق منفعة لمتخذي القرار.

(2) المعايير:

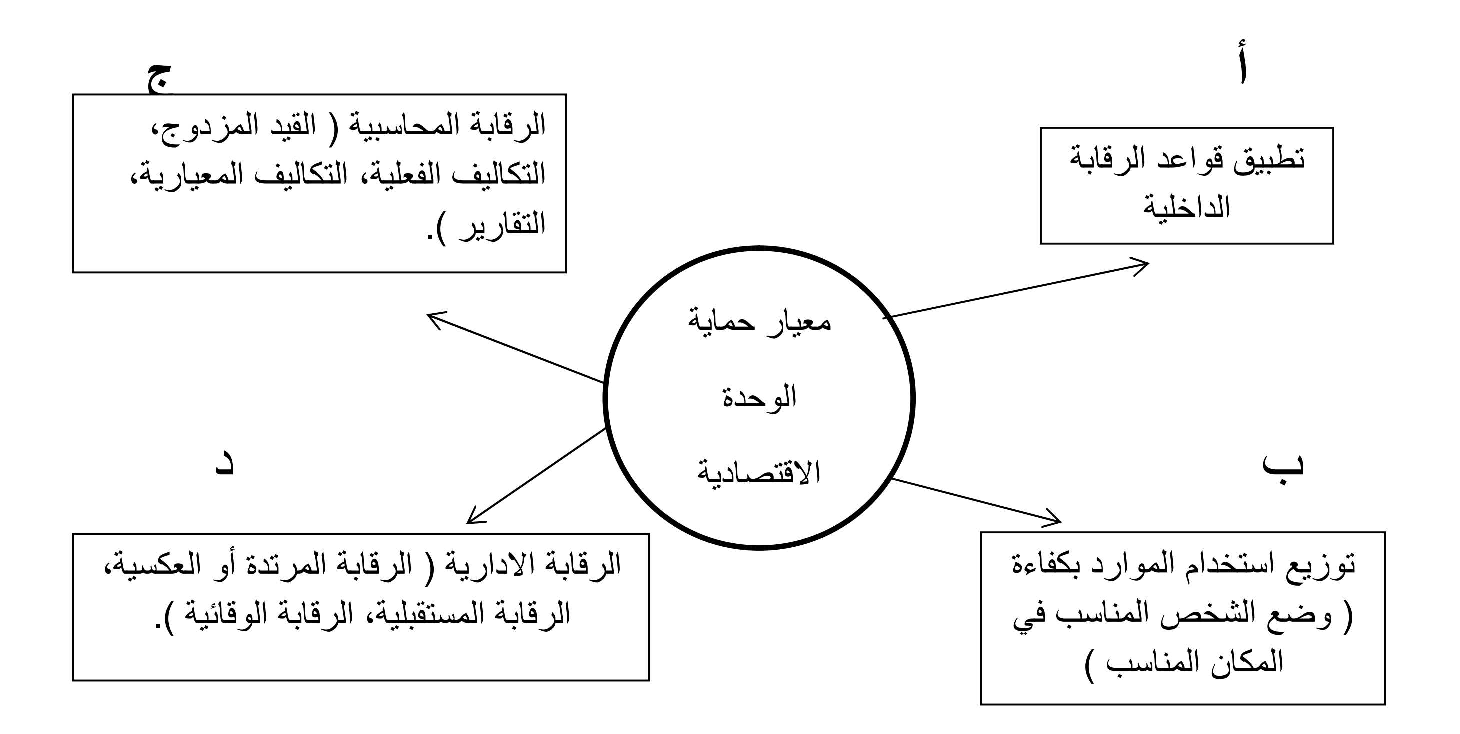
- ويمكن تقسيم المعايير التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الخاصة بنظم المعلومات المحاسبية إلى ثلاثة معايير:

(أ) معيار تدفق البيانات المحاسبية اللازمة.
(ب) معيار حماية أصول الوحدة الاقتصادية.
(ت) معيار تكلفة انتاج البيانات المحاسبية.

(أ) **المعيار الأول:** معيار تدفق البيانات المحاسبية اللازمة:



المعيار الثاني: معيار حماية أصول الوحدة الاقتصادية:



المعيار الثالث: معيار تكلفة إنتاج البيانات المحاسبية (تكلفة النظام):

- يجب أن يكون النظام المحاسبي إقتصادياً، أي أن تكون الفائدة التي يقدمها للوحدة الاقتصادية تزيد على تكلفة هذا النظام.

(3) المقومات والعناصر:

- أهم المقومات والعناصر للنظام المحاسبي:

(أ) النماذج والمستندات:

وتكمن أهميتها في:

1- إدارة تنظيم العمل المحاسبي وآدائه.
2- تعتبر مصادر معلومات للقيود المحاسبية.
3- وسلة لإحكام رقابة الادارة على عمليات المشروع.
4- تمثل سجل تاريخي للمعلومات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية.

(ب) **الدفاتر والسجلات:**

- وتعرف بأنها مخزون للعمليات التي تحتوي على القيود والحسابات المتعلقة بنشاطات الوحدة الاقتصادية وتختلف تبعاً للطريقة المتبعة والمنشأة صاحبة العلاقة، ومن الطرق الشائعة في النظام المحاسبي:

الطرق

الأمريكية: طريقة المرحلة الواحدة ← دفتر واحد يومية وأستاذ.

الايطالية: طريقة المرحلتين ← يومية متخصصة وأستاذ عام.

الانجليزية: طريقة المراحل الثلاثة ← يومية متخصصة وأستاذ. مساعد وأستاذ عام.

الفرنسية: طريقة المراحل الأربعة ← يومية متخصصة ويومية مركزية وأستاذ مساعد وأستاذ عام.

.

(ث) **دليل الحسابات:**

- **وهناك ثلاث اتجاهات حول مفهوم دليل الحسابات:**

دليل الحسابات
- **الاتجاه الأول:** الدليل هو مجرد تصنيف للحسابات.
- **الاتجاه الثاني:** الدليل هو تصنيف وتعريف للحسابات.
- **الاتجاه الثالث:** الدليل هو تصنيف وتعريف ورسم السياسات المحاسبية.

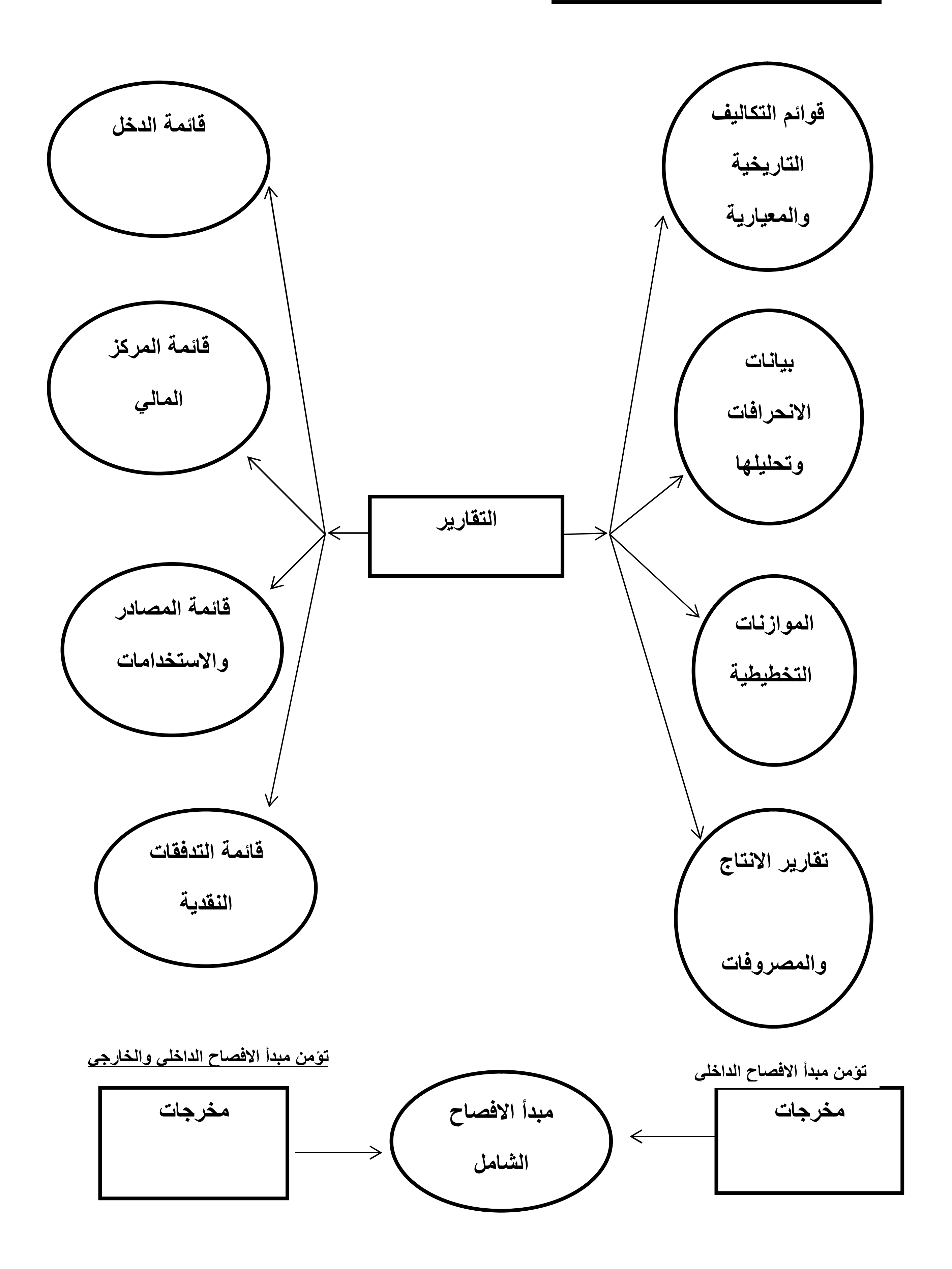
(د) **التقارير:**

- هي نتائج النظام المحاسبي ويجب أن تحتوي على بيانات صحيحة وملائمة للعرض ومعدة في الوقت المناسب. والهدف الرئيسي من هذه التقارير هو تقديم البيانات للمستفيدين لاتخاذ القرارات.

القوائم المالية (مخرجات النظام) الافصاح المحاسبي :

- تتحقق الغاية من المحاسبة عن طريق الافصاح الذي يمثل تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين على شكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف الاهداف المنشورة وتتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من جهة وبالمستوى الثقافي ومعرفة هذه الأطراف بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية. ويعني الافصاح المحاسبي بشكل عام تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرار ويصنف كما في الشكل السابق إلى إفصاح داخلي وإفصاح خارجي.

- **ويمكن ايضاحها بالشكل التالى:-**



اعتبارات عامة حول القوائم المالية ذات الأغراض العامة:

(1) حول العلاقة بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي:

- اعتبرت قائمة المركز المالي سابقاً هي الأكثر أهمية ولا تمثل قائمة الدخل بالتالي إلا آداه للربط بين ميزانيتين متتاليتين (في القرن التاسع عشر وبما ينسجم مع نظرية تشخيص الحسابات، إلا أن المحاسبين اليوم يعتبرون قائمة الدخل الأكثر أهمية وتعبر نشرة بحوث المحاسبة رقم (43) التابعة لــ AICPA عن ذلك كما يلي: "من المهم جدا عرض صافي الربح الدوري بشكل دقيق ومتوازن قدر الامكان دون فيض أو غيض (زيادة ، نقصان) في البيانات. ومع الأهمية المتزايدة لقائمة الدخل بدأ ينظر إلى الميزانية كصلة وصل بين قائمتي دخل متتاليتين، ورغم ذلك فإن الفهم لقائمة الدخل يجب ألا يغطي الحقيقة بأن للميزانية نفسها استخدامات هامة ".

(2) حول حدود القوائم المالية:

- بما أن القوائم المالية تستخدم لاتخاذ القرارات فعلى المستفيدين أن يعرفوا النقص والحدود اللازمة لهذه القوائم وذلك لأن القوائم المالية تعكس مسيرة الماضي أما القرارات فهي للمستقبل. ومن أهم الحدود والنواقص اللازمة للقوائم المالية ما يلي:

(أ) **استخدام التقديرات:**

- حيث أ تراكم الأخطاء أو التحيز في التقدير قد يسبب تشويهاً أو تحريفاً هاماً في القوائم المالية. مثل أخطاء مخصص الديون المشكوك فيها وتقدير العمر الانتاجي للأصول وتكاليف البحث التطوير.

(ب) **استخدام طرق محاسبية بديلة:**

- فالاختلاف في تطبيق بعض طرق محاسبية مثل طرق تقويم المخزون وطرق الاستهلاك المتعددة والتي تعتبر جميعها مقبولة قبولاً عاماً ولكنها قد تسبب اختلافات كبيرة في تحديد الدخل وتقييم الأصول.

(ج) **استخدام إجراءات مختلفة لتقييم الأصول في المنشأة الواحدة:**

- حيث تظهر النقدية وحسابات المدينين وأوراق القبض وفق القيمة الجارية تقريباً، بينما تظهر الأصول الثابتة بثمن التكلفة التاريخية المحققة من قبل عدة دورات محاسبية وبعض الأصول مثل المخزون السلعي يظهر بثمن التكلفة أو السوق أيهما أقل، لذلك نلاحظ أن المنشآت ذات الأصول المماثلة تنتج صافي دخل مختلف ويختلف تقييم أصولها اذا اختلفت تواريخ الحصول على هذه الأصول الثابتة.

(د) غياب بعض الأصول والخصوم بشكل كامل:

- فبعض الأصول قد لا تظهر في الميزانية مثل قيمة اكتشاف آبار البترول والغاز والمناجم وقيمة شهرة المحل المنتجة ذاتياً. أما الخصوم التي لا تظهر في الميزانية فهي مثلاً غرامات العقود التي قد تصبح واجبة التنفيذ والخصوم المحتملة مثل الضمانات البنكية (الكفالات). إن السبب الرئيسي لغياب الأصول والخصوم السابقة هو صعوبة التقدير واختلافه من محاسب لآخر بحيث يصبح التقدير ذاتياً. والمحاسبون لا يثبتون في حساباتهم إلا الارقام المحددة موضوعياً. ومما سبق نلاحظ أن المعلومات الناقصة والمذكورة أعلاه قد تكون مهمة جداً في اتخاذ بعض القرارات.

(هـ) تغيرات الأسعار :

- ومن آثار تغيرات الأسعار على القوائم المالية ما يلي:

(1) التكلفة التاريخية أصغر من التكلفة الاستبدالية والجارية.
(2) عدم ثبات الوحدة النقدية وهو فرض أساسي في منهج التكلفة التاريخية.
(3) وجود أرباح وخسائر حيازة لا يتم التقرير (الافصاح) عنها.
(4) لا تظهر مكاسب وخسائر القوة الشرائية للأصول والخصوم النقدية.
(5) قياس الربح غير صحيح لعدم موضوعية القياس في مقابلة المصروفات مع الايرادات.

(و) غياب المعلومات النوعية أو الحقائق غير القابلة للقياس الكمي:

- مثل قيمة الهيكل التنظيمي للمنشأة، قدرة الإدارة على تحقيق الأرباح، غياب الأحداق غير المالية عن القوائم والتي تؤثر تأثيراً كبيرا على شكل القرار وحجمه.

(قائمة المركز المالى)

- **يمكن دراستها من النواحى التالية:**

1- الهدف والتعريف.
2- المفاهيم.
3- التوصيات لرفع مستوى الافصاح في الميزانية.
4- أشكال عرض الميزانية.

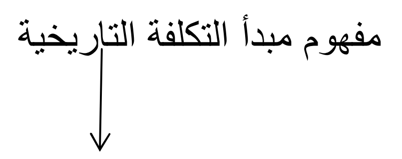
1- الهدف والتعريف:

- عرفتها لجنة المصطلحات التابعة لــ AICOA في منشور مصطلحات المحاسبة رقم (1) لعام 1953 بأن الميزانية هي تلخيص مبوب للأرصدة المتبقية في دفتر الأستاذ العام بعد تحضير الحسابات الختامية.

- كما عرفتها أيضاً نفس اللجنة فقالت هي بيان بشكل جدول أو تلخيص للأرصدة المدينة والدائنة المنقولة بعد إقفال السجلات المحاسبية الممسوكة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً "GAAP". أما الهدف منها فهو بيان وتصوير المركز الاقتصادي أو المالي للوحدة في لحظة معينة.

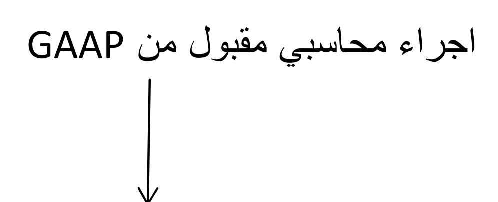
2- المفاهيم: يوجد مفهومات أساسيان للمركز المالي هما:

مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية



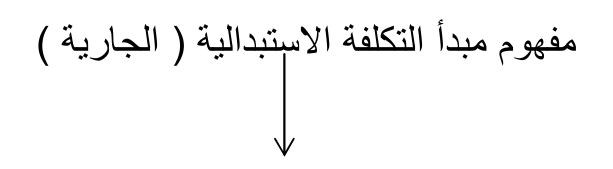
تقويم الأصول وفق التكلفة التاريخية
- م. الاستهلاك المقدر لها

اجراء محاسبي مقبول من GAAP



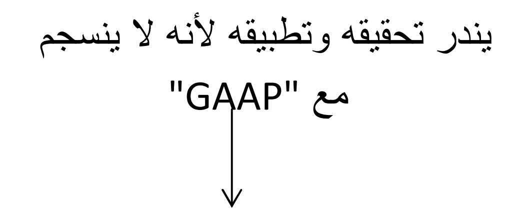
يأخذ بقاعدة الحيطة والحذر لأن المحاسبة وفق هذا المفهوم تنسجم مع فرص استمرارية المشروع والموضوعية.

مفهوم مبدأ التكلفة الاستبدالية (الجارية)



تقويم الأصول وفق التكلفة الاستبدالية أو صافي القيمة القابلة للتحقق

يندر تحقيقه وتطبيقه لأنه لا ينسجم مع "GAAP"



ينشر تطبيقه في المؤسسات المالية والاستثمارية

تزداد أهميته في ظل ظروف التضخم

توصية لجنة الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA بشأن المفهومين:

- أوصت بعرض المركز المالي للمشروع وفق التكاليف التاريخية والقيم الجارية في بيان واحد معاً لأن معلومات التكاليف (القيم الجارية) حسب رأي اللجنة تخدم مجموعة واسعة من المستخدمين وتخدم عملة التنبؤ واتخذا القرارات.

<u>3- التوصيات لرفع مستوى الافصاح في الميزانية:</u>

- بعض القواعد التي يجب مراعاتها في جانب الأصول والخصوم حتى تصبح الميزانية أكثر دلالة وبياناتها قابلة للمقارنة:-

(أ) الأصول:

1- يجب أن تظهر في مجموعات مستقلة (ثابتة / متداولة / معنوية / أرصدة مدينة أخرى)، وبيان العناصر المكونة لكل مجموعة، ويمكن الدمج في حالات ضيقة إذا كان لا يؤثر على دلالة الميزانية وهذا إجراء مقبول من معايير المراجعة.

2- بالنسبة لمخزون يقسم إلى مجموعات: تام الصنع / تحت التشغيل / مواد أولية.

3- الاستثمارات تقسم إلى مجموعات: استثمارات في شركات تابعة / استثمارات طويلة الأجل (ثابتة) / استثمارات قصيرة الأجل (متداولة).

4- إثبات شهرة المحل في بند مستقل.

5- فصل مصاريف التأسيس في بند مستقل واظهارها بصافي القيمة، وكذلك النفقات الايرادية المؤجلة يجب اظهارها بصافي القيمة مع الافصاح في الملحق (عن المبلغ الأصلي ومعدل التوزيع (، كما يجب توضيح مصايف الإصدار والنفقات الايرادية المؤجلة الأخرى.

6- الأصول الثابتة يجب أن تظهر بالتكلفة التاريخية محسوماً منها مجمع الاستهلاك الخاص بها، واذا لم يظهر أحد هذه الأصول كذلك (في حالة عرضة بصافي القيمة) يجب حساب تكلفته التاريخية وحساب مجمع اهلاكه بناء عليها واظهارها كذلك.

ب. الخصوم وحقوق المالكين:

1- يجب أن يوضح رأس المال الاسمي والمصدر المدفوع وغير المدفوع وأنواع الأسهم والمدفوع من كل نوع وغير المدفوع من كل نوع.

2-يجب تصنيف الاحتياطات وبيان كل نوع منها.

3- إظهار باقي الخصوم في مجموعات مستقلة (طويلة الأجل / متداولة / أرصدة دائنة أخرى)، والعناصر المكونة لكل مجموعة، ويمكن الدمج للعناصر قليلة القيمة اذا كان هذا الدمج لا يؤثر على دلالة الميزانية.

4- يحب بيان مل من الخصوم التالية في بند مستقل:-

- **السندات:** القيمة / العدد / معدل الفائدة / موعد الاستحقاق / نوع الموجودات الضامنة لها / واذا كان للشركة أكثر من اصدار فيجب أن يظهر كل منها على حده، وما سدد من الند يجب أن تظهر محسوماً من أصل السندات (إطفاء).

- **القروض:** طويلة الأجل التي تستحق الدفع بعد أكثر من عام.

- مطلوبات للمصاريف.
- مطلوبات للشركة التابعة سواء طويلة الأجل أو قصية الأجل.

- رصيد المبالغ المحصلة من المساهمين لمقابلة مصاريف الاصدار (لأن الشركة ممكن أن تسترد بعض أو كل مصاريف الاصدار لتحصيلها مبالغ اضافية من المساهمين علاوة على قيمة الهم).
- الاحتياطات مع بيان تفصيلي عن عناصرها.

أ. الملاحظات المرفقة بالميزانية:

(أ) يجب أن تتضمن الميزانية ملاحظات عن كل ما يلي:

1- المطاليب أو الالتزامات المحتملة (خصوم محتملة) اذا لم تكن الشركة قد كونت مخصص مستقل لها.
2- قيمة العقود الخاصة بالإنفاق الرأسمالي التي لم تقيد بعد في دفاتر الشركة، ويمكن في بعض الأحيان أن يسجل ذلك بقيد نظامي ملحق بالميزانية الأصلية (كحسابات نظامية متقابلة تظهر بعد المجموع النهائي لطرفي الميزانية في جانب الأصول والخصوم).
3- أي التزام على الشركة له امتياز على موجوداتها.
4- أي تغيير في اتباع النسق والاجراءات المحاسبية خلال السنة المعدة عنها الميزانية وقياس الأثر على ذلك.

(ب) فيما عدا الميزانية الأولى للشركة يجب أن يبين في حقل خاص ما يقابل كل رقم لميزانية السنة الحالية في ميزانية السنة السابقة على أن تقرب جميع المبالغ إلى أقرب وحدة نقدية (دينار مثلا).

4. أشكال عرض الميزانية العمومية:

* يمكن تحديد العناصر الأساسية المكونة لأية ميزانية من معادلة الميزانية:

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

وحسب التقسيم الذي اعتمده الــ "AICPA" في نشرة بحوث المحاسبة ARB رقم (43) تقسم الأصول والخصوم إلى مجموعات وأهم هذه المجموعات ثابتة ومتداولة للأصول، وطويلة الأجل وقصيرة الأجل (المتداولة) للخصوم، وتعرف العناصر المتداولة للأصول بأنها تلك التي ستحصل أو ستدفع خلال سنة واحدة أو دورة مالية واحدة أيهما أقل.

ويمكن عرض الميزانية بشكل تقليدي كحساب (T – Account) يتضمن الأصول الثابتة تقابلها حقوق الملكية والخصوم طويلة الأجل، وأصول متداولة تقابلها خصوم متداولة، وتعرض البيانات حسب الأهمية النسبية وحسب طبيعة المنشاة، فالمنشآت والمؤسسات الصناعية بالأصول الثابتة وحقوق الملكية، أما في السنوات الاستثمارية والمالية فتبدأ بالأصول المتداولة والخصوم المتداولة.

ويمكن أن تعرض بالميزانية بشكل تقرير بشكلين هما

(الشكل الأول)

الأصـــول:

XX

متداولة XX

ثابتة XX

XXX

الخصــــوم:

XXX

متداولة XX

طويلة الأجل XX

XXX

XXX

= حقوق الملكية (صافي الأصول)

(الشكل الثاني)

الأصــول المتداولـــة

- الخصوم المتداولة XX

= رأس المال العامل XXX

+ الأصـــول الثابتـــة

- الخصوم طويلة الأجل XXX

= حقـوق الملكيـة (صــافي الأصــول)

<u>ومن مزايا الشكل الثاني:</u>

1- يبين صافي حقوق أصحاب المشروع الذي يجب أن يتوازن مع صافي قيمة الأصول، وهذا أمر يهم الملاك.
2- يوضح حجم رأس المال العامل وهذا يهم الدائنين وأصحاب الالتزامات قصيرة الأجل.
3- يسهم في خدمة أغراض التحليل المالي واستخراج بعض المؤشرات مثل معدل أو نسبة الاستثمار (صافي الربح، رأس المال المستثمر (مجموع الأصول)).
4- تحيد الأصول الحرة (عبارة عن مجموع الأصول – الخصوم المتداولة) وبالتالي يعطي صورة تقريبية عن الطاقة الانتاجية للمشروع.

قائمة الدخل:

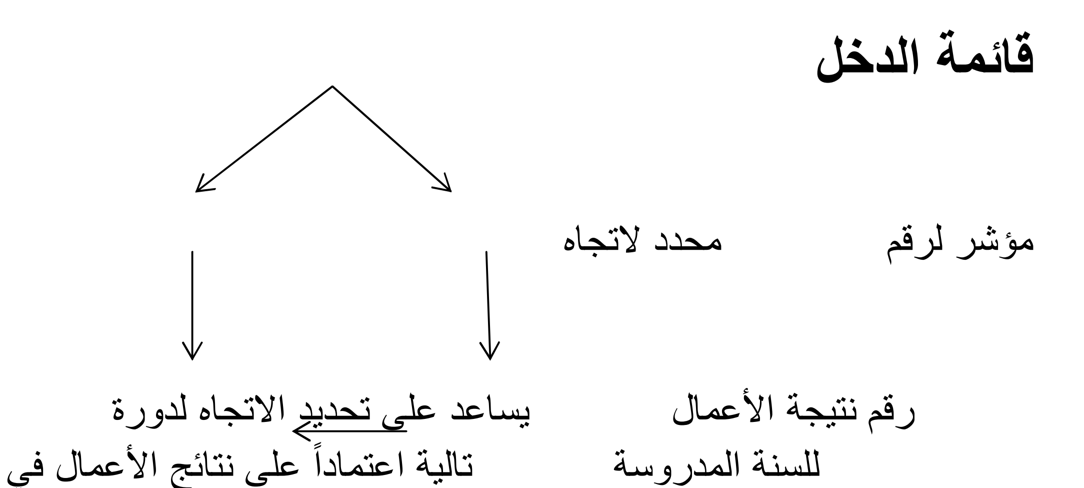
- تعبر قائمة الدخل عن فترة زمنية وتقيس التدفقات التي حدثت خلال هذه الفترة وتبين ذلك من خلال عرضها لأرباح الدورة المالية والتنبؤ بالأرباح المستقبلية مما يعطي صورة أوضح عن إمكانيات الشركة في سداد الالتزامات وتقييم كفاءة الادارة واستخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.

هدف قائمة الدخل:

1- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها.
2- تقييم كفاءة إدارة المشروع وفعاليتها.
3- تقييم مدى قدرة المشروع على الاقتراض من المصاريف والمستثمرين (القدرة على جذب واستقطاب الاستثمارات).

- وقائمة الدخل تعتبر مؤشراً لرقم الربح ومحدداً لاتجاهه في آن واحد:

قائمة الدخل



السنوات السابقة.

مفاهيم قائمة الدخل:

- إن قياس صافي الدخل وفق المفهوم الفعلي الحتمي يبقى مسألة نظرية حيث أن رقم صافي الربح المستخرج وفق الطريقة التقليدية المعروفة والمقبولة قبولاً عاماً لا يمكن أن يكون الرقم الحقيقي للربح وذلك لأن:-

(1) الأرقام الواردة في الحسابات الختامية تمثل خليطاً غير متجانس من القيم والوقائع.

(2) تمثل هذه الأرقام إنعكاساً للمبادئ المقبولة عموماً "GAAP" ولكن تلازمها أخطاء التقدير.

- ومن البندين السابقين ينعكس على رقم صافي الربح الظاهر وبالتالي يمكن القول أن فرض استمرارية المشروع وخطأ التقديرات يؤديان إلى إظهار رقم قريب من الربح الحقيقي وليس هو.
- إن رقم صافي الربح يكون حقيقياً إذا استبعدنا فرض استمرارية المشروع واستبعدنا تبعاً لذلك أخطاء التقدير السابقة، فالدورة المحاسبية التي تبدأ بالتكوين وتنتهي بالتصفية تنتج رقم حقيقي للربح. ولكن هذا الأمر نادر الوجود ومتناقص مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً "GAAP" فكيف يمكن قياس الدخل الحقيقي. يمكن قياس الدخل من الناحية الاقتصادي، حيث قدم الاقتصادي HIEKS في عام 1946 تعريفاً للدخل في نهاية الأسبوع بالحالة التي كان عليها في بداية الأسبوع.

- ومن الناحية الاقتصادية قدم آدم سميث تعريف للدخل فقال: إن الناتج الكلي للأرض والعمل هو ما يبقى حراً بعد خصم المصروفات اللازمة للمحافظة على رأس المال الثابت أولا ورأس المال المتداول ثانياً، وفي رأيه فإنه صافي الربح بالنسبة للأفراد هو ما يكون في وسعهم استهلاكه فوراً دون المساس برأس المال.

- أما المحاسب فيحدد الربح على أساس مقارنة الايرادات بالمصروفات ويتم احتساب استهلاك الأصول وتكلفة المبيعات على أساس التكلفة التاريخية مع الأخذ بمبدأي التحقق والحيطة والحذر وافتراض ثبات وحدة النقد، ويتجاهل المحاسب هنا الآثار المترتبة على تغيرات الأسعار.

- **نواحي الاتفاق والخلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي:**
يتفق المحاسبون والاقتصاديون في النقاط التالية:

(1) يتحـــــــــدد الــــــــــــربح بالمعادلـــــــــــــــة التاليـــــــــــــة:
(2) ارتبـــــــاط الابـــــــرادات بالســـــــلع والخـــــــدمات المنتجـــــــة.
(3) ارتبـاط الاختلاف بـين الاقتصـاديين والمحاسـبين حـول الـربح فـيمكن تلخيصـها بالنقـاط التالية:

الايضاحات	الربح الاقتصادي	الربح المحاسبي
1- بالنسبة للإيراد	يتحقق الايراد بالإنتاج	يتحقق الربح عن البيع
2- بالنسـبة للنفقـات (مـن حيث عناصر النفقة)	جميـــع النفقـــات الفعليـــة والضـــمنية يجـــب أن تحتسب	جميع النفقات المسددة فعلاً والمسـتحقة علـى الفتـرة الماليـــة دون التكـــاليف الضمنية
3- مـن حيـث اثـر تقلبـات الأسعار	تؤخذ تقلبات الاسعار بعين الاعتبار وتستند بذلك الى مفهوم القيمة الجارية.	لا تؤخـذ بعـين الاعتبـار تقلبـات الأسـعار وتسـتند بـذلك إلـى مبـدأ التكلفـة التاريخية
4- الربح مكافأة عن	المخاطرة	رأس المـــال / العمـــل / المخاطرة

نظريات تحديد الربح:

- يمكـــــــن تقســـــــيم نظريـــــــات قيـــــــاس الـــــــربح إلـــــــى:

1- نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح النقدي:

- تقوم هذه النظرة على أن الربح هو الزيـادة النقديـة فـي صـافي الأصـول، أو بعبـارة أخـرى هو مجموع المبـالغ النقديـة التـي تسـتطيع المنشـأة توزيعهـا فـي نهايـة الفتـرة وتحـافظ فـي نفـس الوقت على قدرتها علـى تحقيـق الـربح النقـدي الـذي كانـت تحققـه مـن قبـل. ويؤخـذ علـى هـذه النظرية أنها تفرض ثبات مستوى الأسعار وهو فرض غير واقعي.

2- نظرية استرداد الاستثمارات النقدية:

- وتقوم هذه النظرية على أن الربح هو ما تبقى بعد المحافظة على الاستثمارات الأصلية معبراً عنها بعدد من الوحدات النقدية المستثمرة أول الفترة (المحافظة على رأس المال النقدي).

وتتمشى هذه الفكرة مع مبدأ التكلفة التاريخية وذلك باحتساب الاستهلاكات على أساس التكلفة الأصلية واحتساب تكلفة المبيعات على أساس طريقة FIFO مع تجاهل تغيير قيمة وحدة النقد.

ويؤخذ على النظرية بأن الربح يتحقق وفقاً لها بمجرد استرداد التكاليف المستثمرة ولا تأخذ في الحسبان تغيرات الأسعار ولكنها تؤكد المحافظة على رأس المال النقدي.

3- **نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح الحقيقي:**

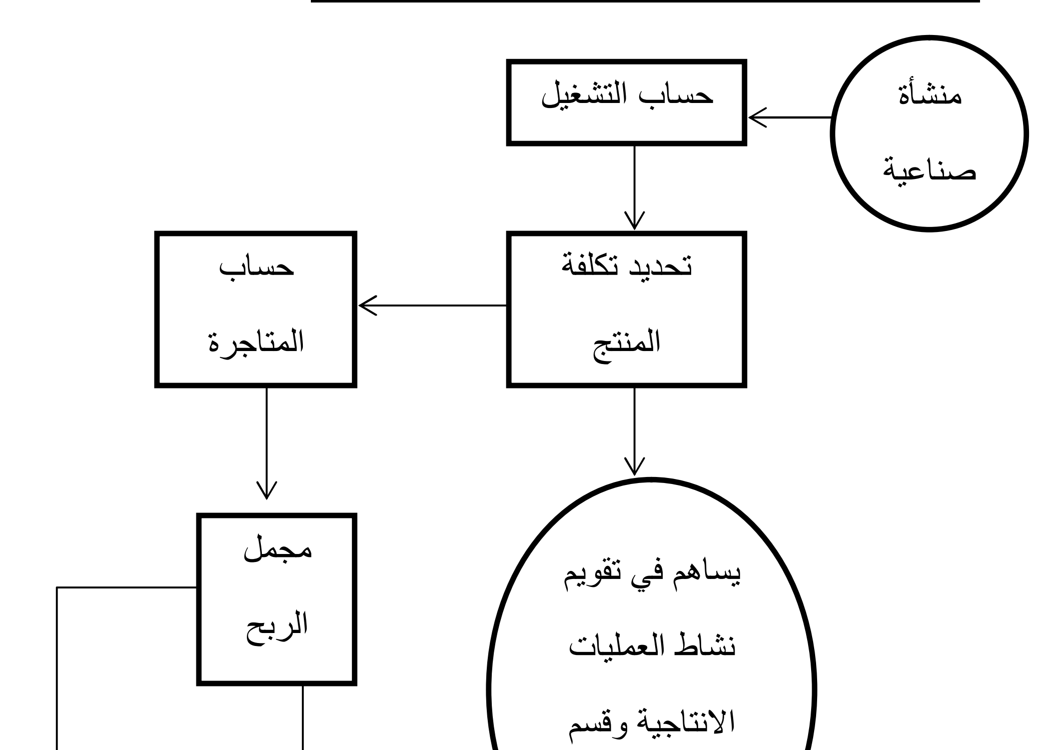
- وحسب هذه النظرية فإن الربح هو ذلك المبلغ الذي تستطيع المنشأة توزيعه، وتحتفظ بنفس القدرة على تحقيق الربح معبراً عنها بوحدات نقدية لها نفس القومة الشرائية. أي أن هذه النظرية تأخذ تقلبات الأسعار بعين الاعتبار.

4- نظرية استرداد الاستثمارات الحقيقية:

- وحسب هذه النظرية فإن الربح هو ذلك المبلغ الذي تستطيع المنشأة توزيعه دون نقص القوة الشرائية لرأس المال المستثمر في المنشأة (المحافظة على الطاقة الانتاجية لرأس المال). ويتطلب ذلك احتساب الاستهلاكات على اساس التكلفة الاستبدالية للأصول الثابتة، واحتساب تكلفة البضاعة المباعة على أساس تكلفة الاهلاك (منتج القيمة الجارية).
- وبعبارة أخرى تحتسب المصرفات في هذه الحالة على ضوء المبالغ لاسترداد المصروفات التي أنفقت للحصول على الايرادات.

أشكال عرض قائمة الدخل:

- **تعرض قائمة الدخل وفق الشكل التقليدي كما يلي:**



عرض قائمة الدخل على شكل تقرير:

1- **المرحلة الواحدة:**

- وهو قليل الانتشار، وتوصى المجمعات المهنية والعملية بعدم عرض قائمة الدخل بهذا الأسلوب لأنها بذلك تضعف مستوى الافصاح عند تقديمها إلى مستخدمي القوائم المالية.

2- **المراحل المتعددة:**

- وتلعب هنا نظريات التكاليف المختلفة (اجمالية / متغيرة / مستغلة) دوراً هاماً في شكل العرض، ويعتبر هذا الاجراء مقبول عموماً لأنه يخدم المستخدمين الخارجين ويخدم الادارة في اتخاذ بعض القرارات مثل وضع السياسات التسعيرية وتحديد الحد الأدنى للسعر الممكن القبول به عن طريق مقارنة حد المساهمة (هامش المساهمة) الذي تساهم به الوحدة المباعة بتغطية المصاريف الثابتة.

3- الشكل العام لقائمة الدخل متعددة المراحل وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً "GAAP".

المرحلة	الايضاحات
(1) جزء النشاط التشغيلي: أ- ايرادات البيع. ب- تكلفة البضاعة المباعة. ت- مصاريف البيع والتوزيع. ث- مصاريف الادارة العامة.	وهو تقرير عن الايرادات والمصروفات الخاصة بالنشاط الرئيسي أو المعتاد في الوحدة، ويتكون من الأجزاء الفرعية الأربعة المذكورة من ايرادات البيع ومصروفاته المرتبطة بمجهود البيع.
(2) جزء النشاط غير التشغيلي: أ- ايرادات ومكاسب أخرى (إيجار دائن، ايرادات أوراق مالية، مكاسب رأسمالية، مكاسب تغيرات الأسعار، مكاسب من عملات أجنبية) ب- مصروفات وخسائر أخرى (فوائد سندات) خسائر رأسمالية، خسائر تغيرات الأسعار، خسائر من العملات الأجنبية.	وهو تقرير عن الايرادات والمصروفات الناتجة عن النشاط الثانوي أو المساعد في الوحدة. إضافة إلى ذلك يتم التقرير عن مكاسب وخسائر العمليات غير المعتادة أو غير الدورية.
(3) ضريبة الدخل:	وهي الضريبة المفروضة على العمليات الخاصة بالفترة.

(4) عمليات غير مستمرة:	مكاسب وخسائر جوهرية ناجمة عن بيع قسم من الوحدة المحاسبية كخط انتاجي في منشأة متعددة الانشطة الرئيسية.
(5) بنود غير عادية:	مكاسب وخسائر جوهرية ناجمة عن بنود غير عادية كالتأميم أو خطر الاتجار ببعض السلع (مثل الدخان والأسلحة وبعض المشروبات الروحية) وكذلك الكوارث أو الظروف الخاصة.
(6) الأثر التراكمي للتغير في تطبيق المبادئ المحاسبية المتبعة سابقاً	نتيجة التجول من مبدأ محاسبي مقبول قبولاً عاماً إلى آخر مقبول قبولاً عاماً أيضاً، كالتحول من تقويم المخزون السلعي من FIFO إلى LIFO أو التحول من الاستهلاك المعجل إلى الاستهلاك وفق القسط الثابت
(7) تحديد عائد السهم	تطالب مهنة المحاسبة بالافصاح عن عائد السهم كملحق في نهاية قائمة الدخل، ويحسب كما يلي: عائد السهم= صافي الدخل الشامل – توزيعات للأسهم الممتازة ـــــــــــــــــــــــــــــــــــــــ المتوسط الموزون لعدد الأسهم العادية خلال الفترة

قائمة الدخل:

(أ) **الدخل:**

- يتضمن التعريف الدخل كلاً من الايرادات والمكاسب، ويتحقق ايراد في سياق النشاطات العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز (الأتاوه)، والإيجار.

- وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الاقتصادية، وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الايراد من حيث الطبيعة. من هنا فإنها لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الاطار.

- تشمل المكاسب على سبيل المثال، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير الجارية، ويشمل تعريف الدخل أيضاً المكاسب غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن اعادة تقييم الأوراق المالية القابلة للتسوق وتلك الناشئة عن الزيادات في القيمة المسجلة للأصول طويلة الأجل. وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها لغرض صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن مكاسب صافية من المصاريف المتعلقة بها.

- يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو تطويرها، والأمثلة على ذلك تشمل النقد، والذمم، والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات المزودة، كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الالتزامات، على سبيل المثال، يمكن أن تزود المنشأة المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

(ب) **المصروفات:**

- يتضمن تعريف المصروفات والخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور، والاستهلاكات، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة، أو نضوب الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمنشآت والمعدات.

- تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.

- تشمل الخسائر على سبيل المثال، تلك التي تنشأ عن الكوارث مثل الحريق والفيضانات، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية، ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف بالعملة الأجنبية بخصوص اقتراض المنشأة بتلك العملية. عند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية، وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر صافية من الدخل المتعلق بها.

الافصاح المرتبط بقائمة الدخل:

- يجب الافصاح عما يلي في قائمة الدخل:

(أ) المبيعات وايرادات التشغيل أو الأنشطة الأخرى.

(ب) الاستهلاكات.
(ت) الفوائد التي تكسبها المنشأة.
(ث) ايرادات الناجمة عن الاستثمارات.
(ج) الفوائد التي تتحملها المنشأة.
(ح) ضرائب الدخل.
(خ) الأعباء غير العادية.
(د) الايرادات أو المكاسب أو الاستحقاقات غير العادية للمنشأة.
(ذ) نتائج الصفات أو المعاملات ذات الأهمية الواضحة فيما بين الشركة الأم والشركات التابعة.
(ر) صافي الربح أو صافي الدخل.

الفصل السادس

- **طبيعة الاستهلاك في الفكر المحاسبي والمشاكل الناتجة عن القياس والافصاح لقيمة الأصول الثابتة**

مقدمة:

تعتبر الأصول الثابتة مصادر الخدمات طويلة الأجل، ولذا فهي تقتني من أجل المساعدة والمساهمة في العمليات الانتاجية وليس من أجل اعادة بيعها وتحقيق الأرباح الناجمة عن ذلك، وتتضمن الأصول الثابتة أصولاً ملموسة مادية كالأراضي والمباني والآلات والتجهيزات والسيارات والأثاث... الخ، وأصول غير ملموسة وهي كشهرة المحل وحقوق الاختراع والعمليات التجارية الخ...، وقد تكون قابلة للاستهلاك مثل المباني والسيارات والآلات والمعدات والتجهيزات والأثاث، وقد تكون غير قابلة للاستهلاك كالأراضي.

- وفي هذا الفصل سوف نقوم بدراسة موضوع رئيسي وهو الاستهلاك للأصول الثابتة والذي له علاقة بالمبادئ العلمية التي تتضمنها نظرية المحاسبة والتي تحكم طبيعة الأصول ومشاكل تقييمها.

الاستهلاك وتطور الفكر المحاسبى فيما يتعلق بطبيعته:

المحتويات:

(1) تعريف الاستهلاك.
(2) أسباب الاستهلاك.
(3) العناصر الأساسية الواجب مراعاتها عند تحديد القيمة الاستهلاكية للأصل الثابت.
(4) تعاريف.
(5) الايضاحات.
(6) العمر الانتاجي.
(7) القيمة المتبقية.
(8) طرق الاستهلاك.
(9) الأراضي والمباني.
(10) الافصاح.
(11) محاسبة الاستهلاك.

المحاسبة عن الاستهلاكات

(1) تعريف الاستهلاك:

- إن الأصل الثابت يتم اقتنائه للمشاركة في العمليات الانتاجية للمشروع خلال فترة زمنية معينة هي عمر الأصل أو الحياة الانتاجية له، وتعتبر الحياة الانتاجية لغالبية الأصول الثابتة محدودة وبمرور الوقت وبالاستغلال التدريجي لتلك المنافع فان الأصل يتعرض لتناقص في مقدار تلك المنافع أو التناقص في مقدرته الانتاجية على مرور الزمن، ويطلق على هذا

التناقص " الاستهلاك "، ومن ثم يمكن تعريف الاستهلاك للأصل الثابت بأنه النقص التدرجي على مدار العمر الانتاجي الافتراضي. وقد يطلق اصطلاح " النفاذ " بدلاً من الاستهلاك بالنسبة للأصول المتناقصة القابلة للنفاذ كآبار الغاز والبترول ومناجم الفحم والمحاجر.

(2) أسباب الاستهلاك:

- يرجع السبب في حدوث الاستهلاك إلى العوامل التالية:

(أ) **عوامل داخلية:**

وذلك باستعمال الأصل حيث يؤدي إلى التناقص في قدرته الانتاجية أي يزداد مقدار استهلاكه، فاستعمال بعض الآلات ورديتين بدلاً من وردية واحدة ينتج عنه مضاعفة الاستهلاك بسبب الاستعمال، وتشمل تلك العوامل درجة مهارة العمال الذين يستعملون الأصل، ومدى العناية في الصيانة.

(ب) **مرور الوقت:**

حيث يحدد الاستهلاك بمجرد مرور الزمن في حالة المباني الحكر حيث يحدد عمر الأصل لدى المنشأة بالمدة المتعاقد عليها لاستعمال الأصل أو الحياة الإنتاجية له أيهما أقصر، فإذا كانت مدة العقد هي الأقصر فإن قيمة الأصل يجب أن توزع على هذه المدة بغض النظر عن الحياة الانتاجية للأصل في حد ذاته، فالاستهلاك يؤخذ في الحسبان وفقاً لمرور الوقت.

(ت) **التقادم:**

فالاستهلاك يحدث نتيجة عوامل خارجية أخرى، فالتقادم ينتج عنه تقصير الحياة الانتاجية للأصل بسبب ظهور مخترعات جديدة تؤدي نفس الغرض أكثر اقتصاداً بالمقارنة مع الأصل القديم مما يصعب معه استمرار المنشاة في استعمال الأصل القديم حيث يصعب الاستمرار في الابقاء على الأصول المتقادمة الوقوف أما المنافسين الذين يستخدمون أصولاً أكثر حداثة وتقدماً، وممن ثم يجب استخدام طرق جديدة للتشغيل، أو تحول في الطلب عن منج معين يستخدم في إنتاجه بعض الأصول الثابتة.

- وكثيراً ما تشجع الدوائر الحكومية ببعض الدول عمليات إحلال واستبدال الأصول عن طريق منح تسهيلات للمنشآت المختلفة لتمكينها من اقتناء الأصول الأكثر تقدماً وذلك لأجل زيادة إنتاجية تلك المنشآت مما ينعكس إيجابياً على الاقتصاد الوطني.

- وينص النظام المحاسبي الموحد على أن " تغطى معدلات الاستهلاك مقابل التقادم المتوقع في الظروف العادية، فاذا نشأة ظروف تؤدي الى تقادم الأصل قبل انتهاء عمره الانتاجي المقدر، فإن الخسارة التي تنجم عن ذلك تحمل حساب الأرباح والخسائر عن الفترة المالية

التـــــي تـــــم خلالهـــــا التقـــــادم الـــــذي لـــــم يكـــــن متوقعـــــاً.

- وعلى مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يأخذ هذه العوامل جميعاً في الحسبان عند تحديد مقدار الاستهلاك وفقاً لنوعية الأصول.

(3) العناصر الأساسية التي يجب أخذها في الحسبان عند تحديد القيمة الاستهلاكي للأصل الثابت:

- عند تحديد القيمة الاستهلاكية للأصل، فإنه يجب أخذ العوال التالي في الاعتبار:

(1) تكلفة الأصل وتشمل ثمن الشراء مضافاً إليه جميع المصاريف حتى يصبح صالحاً للاستعمال.

(2) العمر الانتاجي للأصل.

(3) القيمة التخريدية للأصل.

(4) معدل الاستهلاك.

(5) طريقة الاستهلاك.

(1) تكلفة الأصل:

- وهي تكلفة الأصل في تاريخ الاقتناء، وقد يكون الاقتناء بالشراء أو بالإنتاج داخلياً أو بالحصول عليه بدون تكلفة، وتوجد عدة طرق لتحديد قيمة الأصل في تاريخ الاقتناء مثل الطريقة التقليدية، وطريقة صافي الثمن، وطريقة المعاملات الفنية، وطريقة رسملة الدخل، وطريقـــــــــــة القيمـــــــــــة الحاليـــــــــــة.

وفيما يلي مفهوم كل من هذه الطرق مع التركيز على الطريقتين الأولى والثانية:

(أ) **الطريقة التقليدية:**

- وهي الطريقة التي يتم بموجبها تحمل الأصل الثابت بكل ما ينفق عليه حتى يصبح صالحاً للاستعمال في الغرض الذي أقتني من أجله وفي المكان والزمان اللذين يستخدم فيهما، وتحتوي قيمة الأصل الثابت عند الاقتناء على ما يلي:

(1) الثمن الاجمالي لشراء الأصل (شاملاً الخصم النقدي).

(2) أعباء التمويل بمختلف اشكالها لتمويل شراء الأصل كالفائدة على القروض وفوائد التأخير في السداد.

(3) مصروفات نقل الأصل.

(4) مصروفات التأمين عليه أثناء النقل.

(5) العمولات المرتبطة باقتناء الأصل.

(6) نفقات التركيب.
(7) نفقات التجارب والاختبار.
(8) المصروفات الجمركية في حالة الاستيراد.
(9) مصروفات التسجيل بالنسبة للأصول المختصة.
(10) بالإضافة إلى أية مصروفات أخرى تتعلق بالأصل حتى يصبح صالحاً للاستعمال.

(ب) **طريقة صافي ثمن الشراء:**

- وتستند هذه الطريقة على اتخاذ صافي ثمن الشراء النقدي لتحديد قيمة الأصل عند الاقتناء بدون أية مصروفات أخرى تتعلق به وفقاً لشروط التسليم أو الدفع المختلفة، ويتم اثبات شراء الأصل بالسجلات والدفاتر المحاسبية بغض النظر عن طريقة الشراء على الحساب أو بالنقد وسواء كان الشراء من السوق المحلي أو عن طريق الاستيراد من الخارج، وذلك بإثبات الأصل بصافي ثمن الشراء النقدي دون أية أعباء أو نفقات تمويلية أخرى حيث يتم اثبات تلك الأعباء أو النفقات في حسابات أخرى فرعية.

- وتؤدي هذه الطريقة إلى تحقيق التبويب السليم للمفردات (العناصر) المختلفة السابق ذكرها بموجب الطريقة التقليدية، فالتبويب المحاسبي للمفردات المختلفة ليس غاية في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق غاية، فالتبويب الفعال يجعل رصيد الأصل شارحاً نفسه في استعمالاته المختلفة، دون أن يكون مجرد أسلوب جرى البعض على اتباعه متغاضين عن التطورات التي أدت إلى وجود استعمالات جديدة للبيانات المحاسبية سواء على مستوى الوحدة المحاسبية الفردية أو مستوى الوحدة المحاسبية ممثلة في الاقتصاد الوطني ككل. فالقيم التي يتم تحديدها تعتبر الأداء أو النقطة التطبيقية للمفاهيم والقروض والمبادئ المحاسبية.

- فالمحاسبة ليست مجرد أداء لتسجيل أو نسخ بيانات فقط وإنما هي لإنتاج بيانات ومعلومات كذلك، ويجب ألا يقتصر التبويب على مجرد التجانس بين المفردات وإنما كذلك مدى الترابط بين نتائج المجموعات المبوبة من هذه المفردات معبراً عنها في صورة مالية بما يحقق الوضوح والافصاح الملائم والتطبيق السليم لمبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات.

- وهذا لا يتحقق في ظل الطريقة التقليدية حيث تقوم في كثير من الحالات على تجميع مفردات متنافرة في رقم واحد يحدد بناء على اجتهادات شخصية مما يفقد المحاسبة موضوعتها في مرحلة من أهم مراحل دورتها وهي مرحلة التسجيل.

(2) العمر الانتاجي للأصل:

- وهو المدة التي يظل الأصل الثابت خلالها صالحاً للاستعمال اقتصاديا في الغرض الذي أقتني من أجله، فالمقصود هو العمر الانتاجي أو الحياة الانتاجية للأصل في أداء المنافع التي أقتني من أجلها لا مجرد مدة وجوده أو بقائه بالمنشأة.

- ولا يفترض في مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يكون خبيراً في تحديد آجال الأصول المختلفة، وإنما يتعين عليه بذل العناية الملائمة والكافية المعقولة باستعمال خبرته مع الحصول على شهادة من المهندسين الفنيين بالمنشأة في هذا الصدد.

(3) القيمة التخريدية للأصل:

- وهي عبارة عن المبلغ الذي ينتظر الحصول عليه عن الاستغناء عن الأصل في نهاية عمره الانتاجي أو الخدمي، وعادة الفرق بين تكلفة الأصل والثمن المتوقع قبضه عند بيع الأصل كخردة يمثل القيمة التي يجب استهلاكها خلال عمر الأصل الانتاجي.

(4) تعاريف:

- تستخدم المصطلحات الآتية وفقاً للتعاريف المحددة قرين كل منها:
- **الاستهلاك:**

هو توزيع القيمة القابلة للاستهلاك على مدار العمر الانتاجي الافتراضي للأصل ويتم تحويل الاستهلاك على ايراد الفترة المحاسبية بشكل مباشر أو غير مباشر.

- **الأصل القابل للاستهلاك:**

هو الأصل الذي يتوافر فيه ما يلي:

(أ) أن يكون من المتوقع استخدامه لأكثر من فترة محاسبية واحدة.

(ب) أن يكون له عمر انتاجي مقدر.

(ت) أن يكون الغرض من اقتنائه إنتاج سلعة أو تقديم خدمة أو تأجيره للغير أو استخدامه في أغراض إدارية.

- **العمر الإنتاجي:**

هو الفتر التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل القابل للاستهلاك، وقد يقاس العمر الانتاجي بعدد من وحدات الانتاج أو بعدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل.

- **القيمة القابلة للاستهلاك:**

هي التكلفة التاريخية للأصل القابل للاستهلاك أو ما يحل محلها في القوائم المالية مخصوماً منها القيمة المتبقية المتوقعة في نهاية العمر الانتاج للأصل.

(5) الايضاحات:

- عني عن البيات أن الأصول القابلة للاستهلاك تمثل جزءاً هاماً من أصول كثير من المنشآت ومن ثم فإن أثر هام على إعداد القوائم المالية لها سواء المركز المالي أو نتائج الأعمال.

- هناك من يرى أنه اذا زادت القيمة الحالية لأصل عما هو مبين بالقوائم المالية فليس من الضروري عمل حساب للاستهلاك. إلا أن المحاسبة عن الاستهلاك تقتضي تحميل كل فترة محاسبية بما يخصها من استهلاك على اساس القمة القابلة للاستهلاك بغض النظر عن أي زيادة في قيمة الأصل.

مثال عملي:

- تبين أن إحدى الشركات لا تقوم باستهلاك أصولها الثابتة بحجة أن الاستهلاك ما هو إلا مجرد قيود دفترية ولا تمثل مصروفات فعلية، باعتبارك مراجعاً خارجياً لحسابات هذه الشركة ما هو رأيك في هذا القول؟

الإجابة:

- إن الاستهلاك هو عبارة عن توزيع تكلفة الأصل الثابت على مدار عمره الانتاجي، وبما أنه قد تم دفع نقدية (مقابل) الحصول على الأصل الثابت عند تملكه، فيجب القيام باستهلاك هذا الأصل حيث أن الاستهلاك يعتبر مصروف فعلي وليس مجرد قيد دفتري (لأنه تم دفع نقدية مقابل الحصول على الأصل عند اقتنائه) وبالتالي يجب احتساب الاستهلاك على الأصول الثابتة.

- ومن جهة أخرى فإنه ومع استخدام الأصل لعدة سنوات فإن قيمته ستنخفض وقيمة الانخفاض في الأصول تمثل مجمع الاستهلاك التراكمي للأصل الثابت.

- إن عدم قيام الشركة باحتساب الاستهلاكات تخالف مبدأ الافصاح المحاسبي الذي ينص على أنه يجب عرض الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية مطروحاً منها مجمع الاستهلاك التراكمي للوصول إلى القيمة الصافية، كذلك فإن عدم تحميل أعباء الاستهلاك على حساب الدخل يخالف مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات والذي يتطلب تحميل كل سنة مالية بإيراداتها ومصروفاتها، وبما أن الاستهلاك هو مصروف فعلي فيجب تحميله كمصروف

علـــــــــــــــــى حســـــــــــــــاب الـــــــــــــــدخل.

- إن الآثار المترتبة على احتساب الاستهلاك على الأصول الثابتة تتمثل في تضخيم المركز المـــــــــــالي للشـــــــــــركة ونتيجـــــــــــة أعمالهـــــــــــا.

(6) العمر الانتاجي:

- يخضـع العمـر الانتـاجي للأصـل القابـل للاسـتهلاك أو لمجموعـة مـن الأصـول المتشـابهة للتقدير الذي يستند إلى خبرة بأنواع مماثلة من تلك الأصول. وقد يكون من الصعب تقدير عن إنتاجي لأصل يرتبط بتكنولوجيا مستخدمة في الانتاج، أو أصل يستخدم في إنتاج منتج جديد أو تقييم خدمة جديدة لا تتوافر في مجالها خبرة كافية، ومع ذلك فلا بد من تقدير عمر إنتـــــــاجي للأصـــــــــل فـــــــــي كافـــــــــة الأحـــــــــوال.

- قد يقدر العمر الانتاجي لأصل قابل للاستهلاك في منشأة ما بمدة تقل عن عمره الفعلي ذلك لأن الاستهلاك المادي الذي يطرأ على الأصل نتيجة عوامل التشغيل (مثل عدد الورديات، وبرامج الصيانة والإصلاح) ليس هو العامل الوحيد في تقدير العمر الانتاجي للأصل، وإنما يجب أن تؤخذ في الاعتبار العوامل الأخرى التي تنشأ نتيجة التقادم الفني الناتج عن المتغيرات التكنولوجية أو تحسين الانتاج أو انكماش الطلب على السلع والخدمات التي تستخدم الأصل في إنتاجها أو تأديتها، وكذلك القيود القانونية التي تتعلق باستخدام الأصول مثل تاريخ انتهاء العقد أو حق الانتفاع.

(7) القيمة المتبقية:

- كثيراً ما تكون القيمة المتبقية للأصل ضئيلة بحيث يمكن تجاهلها عند حساب القيمة القابلة للاستهلاك. أما إذا كان من المحتمل أن تكون القيمة المتبقية كبيرة فإنه يجب تقدير هذه القيمة في تاريخ اقتناء الأصل أو عند تقييمه في أي تاريخ لاحق وذلك على أساس القيمة التي يمكن تحقيقها في ذلك التاريخ من أصل مماثل وصل إلى نهاية عمره الانتاجي وتم استخدامه في ظـــــــــــــــل ظـــــــــــــــروف ماثلـــــــــــــــة.
وفي كافة الأحوال يجب تخفيض القيمة المتبقية بالتكلفة المتوقعة للتخلص من ذلك الأصل عنـــــــــــــد نهايـــــــــــــة عمـــــــــــــره الانتـــــــــــــاجي.

(8) طرق الاستهلاك:

- هناك عدة طرق لتوزيع القيمة القابلة للاستهلاك على مدار الفترات المحاسبية للعمر الانتاجي للأصل، وأياً كانت الطريقة التي يتم اختيارها فإن تطبيقها يجب أن يتسم بالثبات، بغض النظر عن اعتبارات الربحية أو الاعتبارات الضريبية وذلك حتى يمكن إجراء المقارنات بين نتائج أعمال المنشأة من فترة إلى أخرى.

- وكما سبق أو ذكرنا أن هناك عدة طرق لاستهلاك الأصول الثابتة وكل طريقة تعطي نتيجة استهلاك بالقيمة تختلف عن الأخرى مما يؤدي عدم الثبات في تطبيقها من فترة لأخرى إلى التأثير على كل من المركز المالي ونتائج الأعمال ومن أهم هذه الطرق للاستهلاك ما يلي:

(أ) **طريقة القسط الثابت للاستهلاك:** **(Straight – Line Depreciation Method)**

(ب) **مجموع أرقام السنين:** **(Sum – Of – The – Years Digits Method)**

(ت) **طريقة القسط المتناقص بالأرصدة المضاعف:** **(Double Declining – Balance Depreciation Method)**

مثال عملي:

تم شراء أصل بمبلغ 52000 دينار بتاريخ 1992/1/1 ، وقدر عمره الانتاجي بـ(4) سنوات، والقيمة المتبقية كخردة قدرت بمبلغ 4000 دينار، والمطلوب استخراج قسط الاستهلاك حسب طريقة القسط الثبت، وطريقة مجموع أرقام السنين، وطريقة ضعف الرصيد المتناقص للاستهلاك مع عمل كشف يبين مقارنة النتائج التي تم التوصل اليها على شكل جدول.

1) **طريقة القسط الثابت:**

طريقة القسط الثابت للاستهلاك = (التكلفة التاريخية للأصل – قيمته كخردة) / عمره الانتاجي المقدر

طريقة القسط الثابت للاستهلاك = (52000-4000) / 4 سنوات = 45000 / 4

طريقة القسط الثابت للاستهلاك = 48000 / 4 = 12000 دينار القسط السنوي

السنة	الايضاحات	قسط الاستهلاك السنوي	مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية
92/1/1	القيمة الدفترية للأصل في بداية العمل	-	-	52000
92/12/31		12000	12000	40000
93/12/31	48000× 25% =	12000	24000	28000

94/12/31	48000× 25% =	12000	36000	16000
95/12/31	48000× 25% =	12000	48000	4000
	48000× 25% =	48000		
	المجموع الكلي للاستهلاك			

(3) طريقة مجموع أرقام السنين للاستهلاك:

- إن الفكرة الأساسية من طريقة مجموع أرقام السنين للاستهلاك هي الحصول على منافع أكثر في بداية عمل الأصل سواء في انتاج سلعة معينة أو تقديم خدمة وذلك عندما يكون هذا الأصل جديداً، كما أن هذه المنافع سوف تقل كلما مر الزمن حيث تقل مقدرته الانتاجية عندما يصبح قديماً.

(أ) **الخطوة الأولى:** يتم جمع عدد السنوات حسب التالي:
1+2+3+ 4= 10 مجموع أرقام السنين.

(ب) **الخطوة الثانية:** استخراج المبلغ الخاضع للاستهلاك = (52000 – 4000) = 48000 دينار.

(ت) **الخطوة الثالثة:** احتساب نشبة الاستهلاك لكل سنة حسب الآتي:

- السنة الأولى = 10/4، السنة الثانية = 10/3
- السنة الثالثة = 10/2، السنة الرابعة = 10/1

السنة	أرقام السنين	الايضاحات	الاستهلاك
1	10/4	48000×10/4=	19200
2	10/3	48000×10/3=	14400
3	10/2	48000×10/2=	9600
4	10/1	48000×10/1=	4800
		مجموع الاستهلاك	48000

(4) طريقة الرصيد المتناقص المضاعف للاستهلاك:

خطوات حساب الاستهلاك:

(أ) مضاعف نسبة الاستهلاك، لقد كانت 25% لتصبح 50%.

(ب) اعتماد قيمة الآلة بدون خصم الخردة المتبقية.

(ت) ضرب معدل الاستهلاك 50% في القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة.

السنة	**تكلفة الأصل**	**الاستهلاك**	**القيمة الدفترية 1/1**	**نسبة الاستهلاك**	**مصروف الاستهلاك**

1	52000	0	52000	%50	26000
2	52000	26000	26000	%50	13000
3	52000	39000	13000	%50	65000
4	52000	45500	6500	%50	3250

" مقارنة بين طرق الاستهلاك الثلاثة "

السنة	Straight – Line Method		Sum – of – the – Year Digits		Double – Declining Method	
	الاستهلاك	القيمة الدفترية	الاستهلاك	القيمة الدفترية	الاستهلاك	القيمة الدفترية
92/1/1	0	52000	0	52000	0	52000
92/12/31	12000	40000	19200	32800	26000	26000
93/12/31	12000	28000	14400	18400	13000	13000
94/12/31	12000	16000	9600	8800	6500	6500
95/21/31	12000	4000	4800	4000	3250	3250

(9) الأراضي والمباني:

- الأراضي لها عمر إنتاجي غير محدد ومن ثم لا تعتبر اصلاً قابلاً للاستهلاك.
- تعتبر المباني من الأصول القابلة للاستهلاك نظراً لأنها تقع في نطاق التعريف الواردة بالفقرة الثانية.

(10) الافصاح:

- إن اختيار طريقة الاستهلاك وتقدير العمر الانتاجي للأصل القابل للاستهلاك أمران يخضعان للتقدير، لذلك فإن الافصاح عن طريق الاستهلاك والاعمار الانتاجية المقدرة للأصول تتيح لمن يستخدمون القوائم المالية معلومات تمكنهم من تقييم السياسات التي تتبعها الادارة كما تمكنهم من إجراء المقارنات مع المنشآت الأخرى.

(11) محاسبة الاستهلاك:

- يجب توزيع القيمة القابلة للاستهلاك للأصل بطريقة منتظمة على كل فترة محاسبية خلال العمر الانتاجي للأصل.
- يجب الاستمرار في تطبيق طريقة الاستهلاك التي تم اختيارها من فترة إلى أخرى دون تغيير ما لم تحدث ظروف تستدعي تغييرها، واذا حدق تغيير في طريقة الاستهلاك المتبعة في فترة محاسبة معينة تعين الافصاح عن أسباب التغيير والقيمة المرتبة على ذلك.
- عند تحديد العمر الانتاجي للأصل القابل للاستهلاك يحب أن تؤخذ في الاعتبار العوامل التالية:

(أ) الاستهلاك المادي نتيجة الاستخدام.
(ب) التقادم الفني.
(ت) القيوم القانونية وغيرها من القيوم التي تحدد مدة استخدام الأصل.

- يجب إعادة النظر بصفة دورية في الاعمار الانتاجية المقدرة للأصول أو لمجموعات الأصول القابلة للاستهلاك، فإذا استقرت التوقعات عن وجود اختلاف جوهري عن التقديرات السابقة فإنه يجب تعديل معدلات الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية، ويجب الافصاح عن أثر التغير في الفترة المحاسبية التي تم فيها ذلك الاجراء.

- يجب الافصاح عن أسس التقويم التي استخدمت في تحديد قيم الأصول القابلة للاستهلاك:

(أ) طرق الاستهلاك المتبعة.
(ب) الأعمار الانتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.
(ت) قيمة الاستهلاك المحصل على الفترة المحاسبية.
(ث) القيمة الاجمالية للأصول القابلة للاستهلاك ومجمع الاستهلاك لكل منها.

مثال:

- بتاريخ 2000/1/1 استبدلت منشأة أثاثاً موجوداً لديها منذ (6) سنوات تكلفته 100000 دينار، يستهلك بمعدل 10% سنوياً، بأثاث آخر جديد تكلفته 50000 دينار، 35000 دينار.

والمطلوب:

تسجيل القيود المتعلقة بعملية الاستبدال في الحالتين وقيود الاستهلاك.

(الحل)

- التكلفة التاريخية = 100000 دينار.
- معدل الاستهلاك = 10% سنوياً.
- المدة = 6 سنوات. (من 1994/1/1 – 1999/12/31)

(أ) **الحالة الأولى:** 2000/1/1 50000 دينار.

من مذكورين

60000 حـ / مخصص استهلاك الأصل القديم

(100000 × 10% × 6 سنوات)

40000 حـ/ الأثاث الجديد (100000 – 60000) =

(40000 حصلت على أصل جديد)

100000 الى حـ / الأثاث القديم

(قيمته 50000 يعني ربح 10000 دينار)

- في نهاية عام 2000 " قيود الاستهلاك "

4000 من حـ/ استهلاك الاثاث الجديد (40000 × 10%)

4000 إلى حـ / مخصص استهلاك الأثاث الجديد

4000من حـ/ أ، خ

4000 إلى حـ / استهلاك الاثاث الجديد

(ب) **الحالة الثانية**: 2000/1/1 35000 دينار

من مذكورين

6000 حـ / مخصص استهلاك الأثاث القديم

3500 حـ / الاثاث الجديد

5000 حـ / الخسائر الرأسمالية

100000 الى حـ / الاثاث القديم

5000 من حـ/ أ، خ غير عادية

5000 إلى ح/ الخسائر الرأسمالية

- في نهاية عام 200 " قيود الاستهلاك "

3500 من حـ/ استهلاك الاثاث الجديد (35000 × 10%)

3500 إلى حـ/ مخصص الاستهلاك للأثاث الجديد

3500 من ح/ أ، خ

3500 إلى ح / استهلاك الاثاث الجديد

مثال:

- منشأة لديها آلة تكلفتها 120000 دينار، تم استخدامها لمدة (7) سنوات وتستهلك بمعدل 10% سنوياً، وفي نهاية العام السابع بيعت بمبلغ 50000 دينار نقداً،

فإذا علمت أن تكلفة استبدالها بتاريخ بيعها كانت 150000 دينار.

والمطلوب:

- إثبات القيود اللازمة المتعلقة ببيع هذه الآلة وفق الآلة وفق اتجاهات الأربعة.

(الحل)

- التكلفة التاريخية = 12000 دينار
- معدل الاستهلاك = 10%
- المدة = 7 سنوات
- بيعت بمبلغ 50000 دينار، وكانت تكلفتها الاستبدالية 150000 دينار.

(1) حسب الاتجاه الأول:

من مذكورين

84000 حـ / مخصص استهلاك الآلة (120000 × 10% × 7 سنوات)

50000 حـ / النقدية

إلى مذكورين

120000 حـ / الآلة

14000 حـ / الأرباح الرأسمالية

قيد الاقفال:

14000 حـ / الأرباح الرأسمالية

14000 إلى حـ / الأرباح والخسائر

(2) حسب الاتجاه الثاني:

- يختلف قيد الاقفال فقط حيث يسجل كما يلي:

14000 من حـ / الأرباح الرأسمالية

14000 إلى حـ / الأرباح والخسائر غير العادية

---

(3) حسب الاتجاه الثالث:

- تقفل الأرباح الرأسمالية بالقيد التالي:

14000 من حـ / الأرباح الرأسمالية
14000 إلى حـ / الاحتياطي الرأسمالي

---

(4) حسب الاتجاه الرابع:

- يسجل القيد التالي بالنسبة لعملية البيع:

من مذكورين
84000 حـ / مجمع استهلاك الآلة
50000 حـ / النقدية
16000 حـ / الخسائر الرأسمالية
إلى مذكورين
12000 حـ / الآلة
30000 حـ / احتياطي ارتفاع اسعار موجودات ثابتة
(120000 – 150000)

- **ثم تقفل كما يلي:**

16000 من حـ / أ، خ غير عادية
16000 إلى حـ / الخسائر الرأسمالية

مثال

- في نهاية عام 1994 دفعت احدى المنشآت مبلغ 24000 دينار نفقات لتحسين آلاتها نقداً أدت إلى اطالة العمر الانتاجي لها إلى (3) سنوات أخرى جديدة، علماً أن تكلفة الآلات 60000 دينار وقد استخدمت لمدة (8) سنوات سابقاً وتستهلك بمعدل 10% سنوياً.

والمطلوب:

- اجراء القيود المتعلقة بهذه النفقات وباستهلاك الآلات.

(الحل)

- **<u>قيد دفع النفقات:</u>**

24000 من حـ / الآلات
24000 إلى حـ النقدية

- أو تسجيل بالقيد التالي:

(أ) 24000 من حـ / نفقات رأسمالية
24000 إلى حـ / النقدية

(ب) 24000 من حـ / الآلات
24000 إلى حـ / نفقات رأسمالية

6000 تكلفة الآلات التاريخية.

10% معدل الاستهلاك السنوي.

- مجمع الاستهلاك المتراكم لمدة (8) سنوات = 48000 دينار

(60000 × 10% × 8 سنوات)

- القيمة الدفترية للآلات بتاريخ التحسين

= 60000 – (60000 × 10 × 8 سنوات)

60000 – 48000 = 12000 دينار

- قيمـــــة الآلات الواجـــــب اســـــتهلاكها = 12000 + 24000 = 36000 دينـــــار

- العمر الجديد المنتج = (10 سنوات – 8 سنوات) + 3 سنوات جديدة = 5 سنوات.

إذن قسط الاستهلاك للعام الواحد = 36000 ÷ 5 = 7200 دينار.

7200 من حـ / استهلاك الآلات
7200 إلى حـ / مجمع استهلاك الآلات

7200 من حـ / أ، خ
7200 إلى حـ / استهلاك الآلات

الأصول	حـ / الميزانية العمومية	الخصوم	
48000	الآلات (60000 + 24000)		
55200	(-) مجمع الاستهلاك		

28800	(7200 + 48000) صافي القيمة الدفترية للآلات		

سؤال علمي: ظهرت بعض الأرصدة في دفاتر احدى الشركات المساهمة ما يلي:

15000 الآلات	1050 مخصص استهلاك الاثاث
85000 أراضي ومباني	3150 دائنون
3500 أثاث	20000 رأس المال
2500 عملاء – مدينون	5790 الأرباح
3000 بضاعة آخر المدة	2000 احتياطي رأسمالي
4500 نقدية	
4500 مخصص استهلاك الآلات	
510 مخصص استهلاك الاراضي والمباني	

- ومن خلال مراجعة الأرصدة السابقة تبين أن المحاسب السابق ارتكب خطأ من خلال تكوين مخصص استهلاك الأراضي بواقع 2% سنوياً ولمدة (3) سنوات سابقة، فإذا علمت أنه:

(1) تم شراء جميع الأصول الثابتة بتاريخ 1987/1/1.
(2) بتاريخ 1990/7/1 تم بيع جزء من الأثاث تكلفته 1500 دينار بمبلغ 1200 دينار نقداً.
(3) بتاريخ 1990/7/1 دفعت الشركة نفقات تحسين على الآلات قدرها 1400 دينار نقداً مما أدى إلى زيادة طاقتها الانتاجية.
(4) فقدت السجلات المحاسبية للشركة وتبين من مراجعة الزبائن والدائنين من خلال القيام بعمليات الجرد التالي في نهاية عام 1990:

4500 الذمم المدينة
4650 الدائنون
6300 النقدية

1000 المسحوبات

- كما بلغت تكلفة بضاعة آخر المدة 2200 دينار بينما كان سعرها في السوق 2000 دينار.

<u>والمطلوب:</u>

(1) اثبات القيود المتعلقة بالعمليات السابقة.

(2) تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة.

(3) إعداد الميزانية العمومية بتاريخ 1990/12/31 علماً بأن المباني تستهلك بواقع 2%، والآلات والأثاث بواقع 10% سنوياً.

- مع العلم بأن تكلفة الأراضي 2500 دينار.

<u>(الحـــل)</u>

1- استهلاك الأراضي = 2500 x 2% x 3 سنوات = 150 دينار

<u>القيد:</u>

510 من حـ / مخصص استهلاك الأراضي والمباني إلى مذكورين.

150 حــ / مخصص الاستهلاك للأراضي

360 حـ / مخصص الاستهلاك للمباني

---

150 من حـ / مخصص استهلاك الأراضي

150 إلى حــ / أ، خ

<u>الأثاث:</u> (1987/1/1 – 1990/7/1) = 3.5 سنة

75 من حــ / استهلاك الأثاث المباع

75 إلى حــ / مخصص استهلاك الأثاث

(x1500 10% x 6/12)

إذن مخصص استهلاك الاثاث المباع = 1500 x 10% x 305 = 525 دينار.

- ويكون القيد كما يلي:-

من مذكورين

1200 حــ / النقدية

525 حــ / مخصص استهلاك الأثاث

إلى مذكورين

1500 حــ / الأثاث

225 حـ / أرباح رأسمالية

---

225 من حـ / أرباح رأسمالي

225 إلى حـ / أ، خ غير عادية

- استهلاك الاثاث الجزء غير المباع = (3500 – 1500) = 2000 دينار.

200 من حـ / مخصص استهلاك الاثاث

---

200 من حـ / أ، خ

200 إلى حــ / استهلاك الاثاث

منه حــ / مخصص استهلاك الاثاث له

525	إلى مذكورين	1050	رصيد
800	يرحل للميزانية	75	من حــ/ استهلاك الاثاث 90/7/1
		200	مــن حـــــ/ اســتهلاك الاثـــاث 90/12/31
1325		1325	

منه حــ/ مخصص استهلاك الاراضي والمباني له

510	إلى مذكورين	510	رصيد
150		510	

منه حــ / مخصص استهلاك المباني له

480	الميزانية	360	رصيد
		120	مـــن حـــــ/ اســـتهلاك المباني
480		480	

(3)الآلات:-

1400 من حـ/ الآلات

1400 إلى حـ/ النقدية

- 15000 + 14000 = 16400 تظهر في الميزانية (الآلات)
- تم شراؤها في 1987/1/1
- 10% سنوياً أي أت عمرها الانتاجي هو (10) سنوات
- صافي قيمة الأصل = 15000 – 4500 = 10500 دينار.
- القيمة الواجب توزيعها على ما تبقى من سنوات عمرها الانتاجي = 10500 + 1400 = 11900 دينار
- قسط الاستهلاك السنوي = 11900 /7= 1700 دينار

- **القيد كالاتي:**

1700 من حـ/ أ، خ

1700 إلى حـ/ مخصص استهلاك الآلات

1700 من حـ/ أ، خ

1700 إلى حـ/ استهلاك الآلات

---

(4) مخصص استهلاك المباني = 480 (6000 x 2% x 4سنوات)

(5) حقوق أصحاب المشروع في 1990/12/31 = الأصول – الخصوم

الأصول:

• الأراضي		2500
• المباني	6000	
(-) مخصص استهلاك المباني	480	
صافي المباني		5520

- الآلات (15000 + 14000) = 16400

(-) مخصص استهلاك الآلات

(4500 + 1700) = 6200

صافي الآلات 10200

- الأثاث 2000

(-) مخصص استهلاك الاثاث 800

(2000 x 10% x 4سنوات) 1200

- بضاعة آخر المدة 2200

(-) مخصص هبوط أسعار المخزون 200

2000

- الذمم المالي 4500

النقدية 6300

الخصوم:

- الدائنون 4650
- حقوق اصحاب المشروع = (32220 – 4650) = 27570 دينار
- نتيجة النشاط = حقوق اصحاب المشروع في 1990/21/31 – حقوق اصحاب المشروع في 1990/1/1 + المسحوبات
- = 27570 – (20000 + 2000 + 5940 + 1000)
- = 630 دينار

الأصول الميزانية العمومية في 1990/12/31 الخصوم

2500		الأراضي		20000	رأس المالي
	6000	المباني		(1000)	(-) المسحوبات
5520	480	(-) م. ا. المباني		6570	+ الأرباح
	16400	الآلات	4650		دائنون
10200	6200	(-) م .أ. الآلات	4650		دائنون
	2000	الأثاث			

	800	(-)م . أ. الأثاث			
1200					
	2200	بضاعة آخر المدة			
	200	م. هبوط أ. المخزون			
2000					
4500		الذمم المدنية			
6300		النقدية			
32220		مجموع الأصول	32220		مجموع الخصوم

الفصل السابع
(تقوم بضاعة آخر المدة وعروض بياناتها وفقاً للتكلفة (التاريخية)

المحتويات:

(1) مقدمة. (Introduction)

(2) تعريفات. (Definitions)

(3) إيضاحات. (Clarifications)

(4) تحديد التكلفة التاريخية. (Defining the Historical cost)

(5) التكاليف الصناعية الاضافية. (Additional Industrial cost)

(6) التكاليف الاضافية الأخرى. (Other Additional Costs)

(7) طرق تسعير المخزون بالتكلفة.
(Pricing Inventory by cost Methods)

(8) تقويم المخزون بأقل من التكلفة التاريخية.
(Evaluating Inventory less than Historical cost)

(9) عرض المخزون في القوائم المالية.
(Inventory's Presentation in Financial Statements)

(10) تحديد التكلفة التاريخية.
(Defining the Historical Cost)

(11) تحديد صافي القيمة البيعية.
(Defining the net selling value)

(12) عرض بيانات المخزون في القوائم المالية.

(1) مقدمة: **(Introduction)**

- لقد تم توضيح أسس تقويم بضاعة آخر المدة وعرض بياناتها وفقاً للتكلفة التاريخية في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2)، وذلك باعتبار أن التكلفة التاريخية هي أكثر النظم إتباعاً عند إعداد القوائم المالية، مع العلم بأن هناك أنظمة أخرى لتقويم بضاعة آخر المدة مثل نظام التكلفة الاستبدالية والقيم الجارية، إلا أن هذا المعيار يقتصر في تطبيقه على نظام التكلفة التاريخية دون غيره. علماً بأن هذا المعيار لا ينطبق على الأعمال تحت التنفيذ المتعلقة بعمليات المقاولات طويلة الأجل أو بضاعة آخر المدة من المنتجات الفرعية.

(2) تعريفات: **(Definitions)**

فيما يتعلق بهذا المعيار تستخدم المصطلحات التالية وفقاً للتعاريف المحددة إزاء كل منها:

(أ) المواد الخام الأولية اللازمة للتصنيع.
(ب) إنتاج غير تام الصنع وتحت التشغيل.
(ت) إنتاج تام الصنع.
(ث) بضاعة مشتراه بغرض البيع.

التكلفة التاريخية للمخزون: **(Defining the Historical cost)**

- هي إجمالي تكاليف الشراء وتكاليف التجهيز والاعداد وأية تكاليف أخرى تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الحاضرة.

- **تكلفة الشراء:**

تتضمن هذ التكلفة ثمن الشراء والضرائب والرسوم الجمركية وأية ضرائب ورسوم أخرى على المشتريات وتكلفة النقل والتخليص وأية تكاليف أخرى ترتبط مباشرة باقتناء تلك المشتريات، ويستبعد من ذلك الخصم التجاري وأية استردادات لاحقة، بما في ذلك الاعلانات الحكومية.

- **تكلفة التجهيز والاعداد:**

هي التكاليف التي تتحملها المنشأة بالإضافة إلى تكلفة الشراء للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الحاضرة.

- **صافي القيمة المالية:**

هو ثمن البيع التقديري في ظل الظروف العادية للمنشأة بعد استبعاد التكاليف اللازمة لوضع

المنتجـــات فـــي صـــورتها القابلـــة للبيـــع وأيـــة يســـتلزمها إتمـــام عمليـــة البيـــع.

(3) إيضـــــــــــــــــــــــــــــاحات:

يمثل المخزون السلعي جزءاً هاماً من أصول كثيرة من المنشآت، ومن ثم فإن لتقويم بضاعة آخر المدة وعرض بياناتها أثر على تصوير المراكز المالية وتحديد نتائج أعمال تلك المنشـــــــــــــــــــــــــــــآت.

(4) تحديد التكلفة التاريخية: (Defining the Historical cost)

- تحيد التكلفة التاريخية لبضاعة آخر المدة وفقاً للتعريف الوارد بالفقرة الرابعة تثأر في التطبيق العلمي عدة تفسيرات فيما يتعلق بالتكاليف الصناعية الاضافية والتكاليف الاضافية الأخرى، وطرق التكلفة التي تتبع لتسعير بضاعة آخر المدة.

(5) التكاليف الصناعية الإضافية:

(Additional Industrial costs)

- تتكون التكاليف الصناعية الاضافية من عناصر تكاليف الانتاج عدا تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر، ومن أمثلة عناصر التكاليف الصناعية الاضافية: تكلفة المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر، واستهلاكات المباني والمعدات الصناعية، وتكاليف صيانتها وتكلفة إدارة المصـــــــــــــــــــــانع وغيرهـــــــــــــــــــــا.

- عند تحديد التكلفة التاريخية لبضاعة آخر المدة يجب تحليل التكاليف الصناعية الاضافية لتحديد الجزء الذي يرتبن بوضع بضاعة آخر المدة في موقعها وحالتها الحاضرة، لكي يتســـــنى إضـــــافة ذلـــــك الجـــــزء إلـــــى تكـــــاليف التجهيـــــز والاعـــــداد.

- من المتعارف عليه تحميل التكاليف الصناعية الاضافية سواء في ذلك مجموعة التكاليف الثابتة أو المتغيرة باعتبارهما من تكاليف الاعداد والتجهيز وذلك على أساس أن كلتا المجموعتين تؤديان إلى وضع بضاعة آخر المدة في موقعها وحالتها الحاضرة، ومع ذلك فقد تستبعد مجموعة التكاليف الصناعية الاضافية الثابتة كلياً أو جزئياً من تكاليف التجهيز والاعداد على أساس أنها لا ترتبط بشكل مباشر بوضع بضاعة آخر المدة في موقعها وحالتها الحاضـــــــــــــــــــــــــرة.

- ومن المتعارف عليه أيضً في فترات انخفاض الانتاج أو في حالة وجود طاقة عاطلة عن العمل تحميل التكاليف الصناعية الاضافية الثابتة على أساس الطاقة الانتاجية المتاحة، وليس

على أساس مستوى الانتاج الفعلي، علماً بأنه توجد عدة تفسيرات لاصلاح " الطاقة الانتاجية المتاحة " منها على سبيل المثال الطاقة العادية المتوقع تحقيقها على مدار عدد معين من الفترات أو مواسم الانتاج ومنها أقصى انتاج يمكن تحقيقه عملياً.

(6)التكاليف الاضافية الأخرى: (Other Additional Costs)

- هناك تكاليف إضافية أخرى بخلاف التكاليف الصناعية الاضافية تحدق أحياناً في سبيل الوصول ببضاعة آخر المدة إلى موقعها وحالتها الحاضرة، مثل نفقات تصميم منتجات محددة لعملاء معينين، ومن ثم فإن هذه التكاليف تؤخذ في الحسبان عند تحديد التكلفة التاريخية لبضاعة آخر المدة وعلى العكس من ذلك فإن مصروفات البيع والمصروفات الادارية العامة وتكاليف البحوث والتطوير والفوائد لا ترتبط عادة بوضع بضاعة آخر المدة في موقعها وحالتها الحاضرة.

(7)طرق تسعير المخزون بالتكلفة:

(Pricing Inventory by cost Methods)

- تستخدم عدة طرق لتحديد تكلفة بضاعة آخر المدة، يؤدي استخدام كل منها إلى نتائج مختلفة ومن هذه الطرق الأكثر استخداماً ما يلي:

(أ) الوارد أولاً صادر أولاً. **(First – in – First – out "FIFO")**

(ب) الوارد أخيراً صادر أولاً. **(Last – in , First – out "FIFO")**

(ت) المتوسط المرجح للتكلفة. **(Intermediate Weighted Average)**

- **مثال علمي يبين تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة حسب الثلاثة الموضحة أعلاه:**

الايضاحات	الوحدات	تكلفة الوحدة	التكلفة
تفاصيل البضاعة القابلة للبيع:		دينار	دينار
• بضاعة أول المدة 1998/1/1	50	1.-	50
• مشتريات في 1998/3/12	100	1.50	150
• مشتريات في 1998/6/18	200	2.00	400
• مشتريات في 1998/8/20	100	2.50	250
• مشتريات 1998/11/27	50	3.-	150
• إجمالي البضاعة القابلة للبيع	500 وحدة		1000 دينار

- **بضاعة باقية في نهاية السنة لم تباع 220 وحدة**

- **بضاعة تم بيعها (500-220) = 280 وحدة**

(1) حسب طريقة الوارد أولاً، صادر أولاً (FIFO) تكون قيمة بضاعة آخر المدة كما يلي:

الايضاحات	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	المبلغ الاجمالي
		دينار	دينار
• بضاعة مشتراه في 1998/11/27	50	3.-	150
• بضاعة مشتراه في 1998/8/20	100	2.50	250
• بضاعة مشتراه في 1998/6/18	70	2.00	140
المجموع الكلي	220 وحدة		540

(2) حسب طريقة الوارد أخيراً، صادر أولاً (LIFO) تكون قيمة بضاعة آخر المدة كما يلي:

الايضاحات	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	المبلغ الاجمالي
		دينار	دينار
• بضاعة أول المدة في 1998/1/1	50	1.00	50
• بضاعة مشتراه في 1998/3/12	100	1.50	150
• بضاعة مشتراه في 1998/6/18	70	2.00	140
المجموع الكلي	220 وحدة		340

(3) حسب طريقة المتوسط المرجح (I.W.A) تكون قيمة بضاعة آخر المدة كما يلي:

الايضاحات	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	المبلغ الاجمالي
تكلفة الوحدات القابلة للبيع 1000 = 2 دينار عدد الوحدات القابلة للبيع = 500	220	2 دينار	440 دينار

" مقارنة تبين تقويم بضاعة آخر المدة حسب الطرق الثلاثة الموضحة أعلاه ".

الايضاحات	FIFO	FIFO	FIFO
	دينار	دينار	دينار
تكلفة بضاعة آخر المدة	540	340	440

(8) تقويم بضاعة آخر المدة بأقل من التكلفة التاريخية:

إذا انخفضت أسعار بضاعة آخر المدة عند بيعها أو اذا كان المخزون تالفاً أو أصبح كله أو جزء منه متقادماً، فإن التكلفة التاريخية للمخزون قد لا يمكن تحقيقها أو استردادها، وبالتالي فإن تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته التاريخية حتى تعادل القيمة البيعية الصافية إجراء يتفق مع وجهة النظر التي ترى عدم تقويم الأصول المتداولة بأعلى من القيم المتوقع تحقيقها.

(9) عـــــرض بيانـــــات المخـــــزون:

* يتضمن التبويب المتعارف عليه لبضاعة آخر المدة حسب الآتي:

(أ) مواد أولية خام اللازمة للتصنيع.

(ب) بضاعة تحت التشغيل.

(ت) بضاعة تامة الصنع.

(ث) بضاعة مشتراه بغرض البيع.

- ويؤدي اتباع هذا التبويب في القوائم المالية إلى بيان قيمة ما تحتفظ به المنشأة من المجموعات المختلفة من بضاعة آخر المدة كما يؤدي إلى بيان التغيرات التي تطرأ على كل منها من فترة إلى أخرى.

(10) تحديد التكلفة التاريخية:

(أ) يجب أن يتبع في تحدي التكلفة لبضاعة آخر المدة في المنشآت الصناعية إجراء تحميل منتظم للتكاليف الاضافية التي ترتبط بالوصول بالمخزون الى موقعه وحالته الحاضرة. كما يجب تحميل التكاليف الصناعية الاضافية الثابتة باعتبارها من تكاليف التجهيز واعداد على أســـاس الطاقـــة الانتاجيـــة المتاحـــة.

- واذا استبعدت التكاليف الصناعية الاضافية الثابتة أو استبعد الجانب الأكبر منها عند تقويم المخزون اذا كانت ترتبط ارتباطاً واضحاً بالوصول بالمخزون الي موقعه وحالته الحاضرة.

(ب) يجب أن تعتبر التكاليف الاضافية الأخرى بخلاف التكاليف الصناعية الاضافية جزءاً من تكلفة المخزون اذا كانت ترتبط ارتباطاً واضحاً بالوصول بالمخزون الي موقعه وحالته

الحاضرة.

(ت) يجب ألا يتضمن المخزون قيمة التلف أو الضياع غير العادي في المواد أو الأجور أو المصروفات الأخرى.

(ث) باستثناء ما ورد في الفقرتين هـ ، و، يجب أن تتم المحاسبة عن التكلفة التاريخية للمخزون أو باستخدام طريقة الوارد أولاً، صادر أولاً (أو) طريقة المتوسط المرجح للتكلفة.

(ج) بنود المخزون التي لا يمكن إحلال بعضها محل البعض الآخر في الأحوال العادية أو السلع المصنعة خصيصاً لمشروعات محددة يجب تقويمها على أساس تكلفة الوحدات للتمييز العيني.

(ح) في حالة استخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً أو طريقة المخزون الثابت يشترط الافصاح عن مقدار الفرق بين قيمة المخزون الظاهر في الميزانية وقيمته محسوبة على احد الاساسين الآتيين:-

(1) طريقة المتوسط المرجح كما ورد في البند (ث) وصافي القيمة البيعية من ناحية أخرى أيهما أقل.

(2) بالتكلفة الجارية للمخزون في تاريخ إعداد الميزانية العمومية وصافي القيمة البيعية أيهما أقل.

(11) تحديد صافي القيمة البيعية:

(أ) لا يجوز أن يعتمد تقدير صافي القيمة البيعية للمخزون على التقلبات المؤقتة في السعر أو التكلفة ، وانما يجب الاعتماد على أكثر ما يوثق به من الأدلة المتاحة – وقت إعداد هذا التقدير – فيما يتعلق بالقيمة المتوقع أن يحققها هذا المخزون.

(ب) يجب تخفيض قيمة المخزون الي صافي القيمة البيعية لكل صنف على حدة، أو للمجموعات المتشابهة الأصناف، أياً كانت الطريقة المستخدمة فيجب إتباعها بصورة مستمرة من فترة لأخرى.

(ت) يجب الاستناد في تحديد صافي القيمة البيعية لكمية المخزون التي تحتفظ بها المنشأة لمواجهة عقود بيع محددة على سعر التعاقد.

- واذا كانت الكمية التي تم التعاقد عليها أقل من كمية المخزون الذي تحتفظ به المنشأة فإن صافي القيمة البيعية للكمية الزائدة يجب أن يستند على الأسعار السائدة في السوق.

(خ) لا يجوز تخفيض تكلفة المخزون من الكميات العادية من المواد وغير ذلك من المستلزمات التي تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في انتاج السلع الي أقل من تكلفتها التاريخية اذا كان من المتوقع أن تحقق السلع المنتجة قيمة تعادل تكلفتها التاريخية أو تزيد عنها.

- وفي مثل هذه الحالة يجب تخفيض تكلفة المخزون من المواد وقد يكون من الملائم في هذا الصدد الاستناد غلى تكلفة الاستبدال باعتبارها أكثر المقاييس ملائمة للتعبير عن صافي القيمة لتلك المواد.

(12) <u>عرض بيانات المخزون فى القوائم المالية:</u>

(أ) يجب أن تحمل نتيجة الفترة بقية ما بيع أو استخدم من المخزون (مالم يكن قد حمل على حسابات أصول أخرى). وفي حالة تخفيض التكلفة التاريخية للمخزون الى صافي القيمة البيعية خلال الفترة المحاسبية يجب تحميل هذه الحسابات بقيمة الفرق أيضاً.

(ب) يجب أن تعرض بيانات المخزون في الميزانية العمومية أو في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية مع تبويبها بالصورة التي تلائم طبيعة نشاط المنشأة بما يكفل توضيح قيمة المخزون من كل الأنواع الرئيسية.

(ت) يجب الافصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية المتبعة في تقويم المخزون – بما في ذلك طريقة التسعير المستخدمة. واذا كان لهذا التغيير أثر هام في الفترة الجارية أو كان من المحتمل أن يكون له أثر هام في فترات مالية مقبلة في هذه الحالة يتعين الافصاح عن ذلك مع ذكر الأسباب كما يتعين الافصاح عن القيمة التي تترتب على ذلك التغيير اذا كانت اهميتها النسبية كبيرة ويرجع ذلك إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) والمتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية.

(ث) اذا أدرج تحت عنوان المخزون بنود تختلف عما ورد في التعريف الموضح بالفقرة الرابعة من هذا المعيار، فإنه يتعين الافصاح عن طبيعة وقيمة كل من هذه البنود والأسس التي أتبعت في تقويمها.

الفصل الثامن

" المحاسبة المتعلقة بنفقات البحث والتطوير "

" Research and Development Costs Accounting "

<u>المحتويات:-</u>

(1)مقدمة.

(2)الأساليب المختلفة لمحاسبة نفقات البحث والتطوير:

(أ) قيد نفقات البحث كأصل مع استهلاكه بطريقة منتظمة.

(ب) الشطب الفوري.

(ت) اتجاهات لجنة معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بنفقات البحث والتطوير.

(3)حالة عملية تطبيقية.

(المحاسبة المتعلقة بنفقات البحث والتطوير)

(1) مقدمة:

- التغيير التكنولوجي وخاصة تكنولوجيا المعلومات سمة بارزة في عقد الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي، حيث لعبت الشركات دوراً بارزاً ورئيساً في التطورات الجديدة وزادت أهمية نفقات البحث والتطوير في الأعمال الصناعية والتجارية، وتشمل نفقات البحث والتطور والتكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة المتعلقة بتطوير العملات والتقنيات والمنتجات الجديدة، ويمكن تحديد ثلاث فئات من تلك النفقات وهي:

(1) البحث المحض الذي يتم توجيه بصورة أساسية نحو تقدم المعرفة بصفة عامة وليس نحو أي هدف أو تطبيق محدد.

(2) البحث التطبيقي الذي يتم توجيه بصورة أساسية نحو استغلال المعرفة المكتسبة من البحث المحض وتطبيقه في مجال يهم الأعمال الصناعية والتجارية.

(3) التطوير وهو الأعمال الموجهة نحو إدخال أو تحسين منتجات أو عمليات محددة.

- ويمكن تصنيف نفقات متنوعة تحت بند البحث والتطوير بما في ذلك نفقات الأصول الثابتة الملموسة التي تخضع للشروط المعتادة المتعلقة بهذه الأصول، وتكاليف الموظفين والمواد والخدمات والتكاليف العامة ذات الصلة، واستهلاك براءات الاختراع والتراخيص.

- ويمكن أيضاً اعتبار البحث المتعلق بالتسويق والدعاية في اطار الانفاق المتعلق بالبحث والتطوير ومعاملته وفقاً لذلك.

- ويمكن للشركات رهناً بالشروط المحاسبية ذات الصلة أن تشطب نفقات البحث والتطوير فوراً خصماً على الايرادات أو تقوم برسملتها بوصفها أصولاً رهناً بالاستهلاك المنتظم وفقاً لطبيعة الانفاق المرغوب فيه.

(2) الأساليب المحاسبية المختلفة للبحث والتطوير:

(أ) **قيد البحث والتطوير كأصل مع استهلاكه بطريقة منتظمة:**

- يقول مؤيدو هذه الطريقة أن نفقات البحث والتطوير يجب رسملتها واستهلاكها على أساس أن هذه النفقات قد تم تكبدها مع توقع إنتاج فوائد اقتصادية في المستقبل، وأنه يجب بناء على

ذلك تطبيق مفهوم " المحاسبة بالاستحقاق "، وبناء عليه يجب رسملة واستهلاك النفقات بطريقة منتظمة خصماً على الايرادات في فترات مقبلة، ومن شأن معاملة نفقات البحث والتطوير بوصفها مبالغ مشطوبة على نحو مباشر مقابل الايرادات أن تنتج صورة محرفة للدخل في الفترة وصورة غير واقعية للأصول في قائمة المركز المالي، وعلاوة على ذلك، فإن الشطب المباشر للنفقات قد يمنع المقام الأول الشركات من الاطلاع بالبحث والتطوير.

- ومع ذلك فإن المعارضين يحتجون بأن الفوائد الاقتصادية في المستقبل لنفقات البحث والتطوير تتسم بعدم التيقن بحيث لا تستحق الاثبات بها بوصفها أصلاً.

(ب) **الشطب الفوري:**

- يقول مؤيدو أسلوب الشطب الفوري بأن نفقات البحث والتطوير ليست أصولاً، لأن من غير الممكن تقدير الفوائد الاقتصادية لهذه النفقات في المستقبل بدرجة معقولة من التيقن، وبناء عليه فإن مفهوم الحيطة والحذر يجب أن يتغلب على مفهوم " المحاسبة بالاستحقاق " لأغراض البيانات المالية، وبالإضافة الي ذلك فإن أي محاولة لمضاهاة النفقات بالفوائد هي عملية تحكمية، إذ لا يوجد أي أساس جدير بالتأييد للقيام بها واذا لم تأت في الواقع أي فوائد اقتصادية وشيكة من النفقات المتكبدة، فقد يتعرض الاستقرار المالي للشركات للخطر، وهناك أيضاً إمكانية معالجة نتائج الايرادات من خلال عملية الاستهلاك.

- ويرى معارضو هذه الطريقة أن نفقات البحث والتطوير يجب أن تعامل بوصفها أصولاً، لأنها تشتمل على فوائد اقتصادية في المستقبل، ولأن المعلومات المتاحة لمستخدمي القوائم المالية تكون أفضل اذا قيدت هذه النفقات بوصفها أصولاً، ويقال في كثير من الأحيان أنه يجب على الأقل رسملة واستهلاك أنواع معينة من نفقات التطوير خصماً على الايرادات المقبلة، ويكون لهذا ما يبرره اذا أمكن بدرجة معقولة من التيقن تقدير الجدوى التقنية لمشروع التطوير وأسباب قوته التجارية في النهاية.

(ث) **اتجاهات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بنفقات البحث والتطوير:**

- نظر فريق الخبراء العامل الحكومي الدولي المعني بالمعايير المحاسبية الدولية بشأن المحاسبة المتعلقة بالبحث والتطوير ولم يوافق على أنه يجب الكشف عن التكاليف فحسب، بل أيضاً على كيفية محاسبة هذه التكاليف – أي ما اذا كان ينبغي اعتبارها نفقات أو رسملتها، ولهذا يجب الكشف عن عناصر التكاليف التالية المرتبطة بنفقات البحث والتطوير:-

(1) الرواتب والأجور والتكاليف الأخرى ذات الصلة للمشتغلين بأنشطة البحث والتطوير.

(2) تكاليف المواد والخدمات المستهلكة في أنشطة البحث والتطوير.
(3) استهلاك المعدات والمرافق بالقدر الذي تستخدم فيه أنشطة البحث والتطوير.
(4) التكاليف العامة المتصلة بأنشطة البحث والتطوير.
(5) التكاليف الأخرى المتصلة بأنشطة البحث والتطوير، مثل استهلاك براءات الاختراع والتراخيص.

- يجب أن تراعي السياسات المحاسبية المتبعة، المفاهيم الأساسية مثل الاستحقاق والحيطة والحذر، ومن العناصر الملازمة لهذه المفاهيم أن تشطب النفقات في الفترة التي تم تكبدا فيها الا إذا أمكن تحديد علاقتها بإيرادات فترة مقبلة بقدر معقول من التيقن.

- ومن المسلم به أن يجو تحويل تكاليف البحث والتطوير الي رأس المال اذا استوفيت جميع المعايير التالية:-

(1) تحديد المنتج أو العملية تحديداً واضحاً، وامكانية تحديد التكاليف التي يمكن عزوها للمنتج أو العملية بصورة مستقلة.
(2) اثبات الجدوى التقنية للمنتج أو العملية.
(3) أن يكون هناك مؤشر واضح على وجود سوق في المستقبل للمنتج أو العملية، أو اذا أمكن اثبات نفعهما للمؤسسة اذا كانا يستخدمان داخلياً ولن يتم بيعهما.
(4) أن تظهر ادارة المؤسسة اعتزامها إنتاج وتسويق المنتج أو العملية أو استخدامها.
(5) أن تكون هناك موارد كافية لإتمام المشروع وتسويق المنتج او استخدامها أو أن يكون هناك توقع معقول لتوافر هذه الموارد.

- يجب الكشف عن المعلومات التالي فيما يتعلق بأنشطة البحث والتطوير:

(1) السياسات المحاسبية التي تم إقرارها فيما يتعلق بتكاليف البحث والتطوير.
(2) تكاليف البحث والتطوير المحملة كمصاريف للفترة الجارية كبند محدد.
(3) الأساس المستخدم لاستهلاك تكاليف البحث والتطوير المؤجلة.
(4) حركة تكاليف البحث والتطوير المؤجلة غير المستهلكة بما في ذلك:

- مجموع قيمة تكاليف البحث والتطوير المتكبدة خلال الفترة الجارية كبند محدد.
- تكاليف البحث والتطوير للفترة الجارية المؤجلة المستهلكة والمحملة كمصاريف في الفترات الجارية.
- الرصيد في حساب تكاليف البحث والتطوير المؤجلة غير المستهلكة في نهاية الفترة.

(5) الأساس الذي استند إليه في توزيع تكاليف البحث والتطوير على الشراكات الفرعية والتابعة اذا كان ذلك قد حدث.

(6) بيـــان الأنشـــطة فـــي مجـــال البحـــث والتطـــوير خـــلال الفتـــرة المبلـــغ عنهـــا.

- ويعالج معيار المحاسبي الدولي رقم (9) مسألة المحاسبة المتعلقة بأنشطة البحث والتطوير ويوصـي بالشـطب الفـوري لنفقـات البحـث والتطـوير خصـماً علـى الايـرادات بيـد أن هنـاك استثناء في حالـة وجـود تكاليف تطوير مشروع تكون مستوفيه لمعايير محددة بما فـي ذلك جدوى المشروع من الناحية التقنية أو الفصل الممكن فيما يتعلق بالتكاليف التي ينطـوي عليهـا المشروع او وجـود سـوق فـي المستقل أو فائـدة المشـروع الداخليـة فـي حـال كانـت المؤسسـة نفسها هي التي تستخدمه أو وجود موارد كافية لتطوير المنتج وتوقع إمكانية استيراد التكـاليف مـن ايـرادات المشـروع فـي المسـتقبل كمـا يشـترط المعيـار رقـم (9) الكشـف عـن المبلـغ الاجمالي لنفقات البحث والتطوير، بما في ذلك استهلاك التكاليف المؤجلة.

- وقد اقترحت اللجنة الدولية للمحاسبة بأن المعاملة المفضلة لنفقات البحث والتطوير تتمثل في اعتماد الشطب الفوري وتستند هذه التوصية الى الرأي القائل بأن اثبات الاصول في هذا الاطار يكون غير موثوق الى حد بعيد وأن أغلبية الشركات تقبل طريقـة الشطب وفـي نفس الوقت تقترح اللجنة بالمعايير الدولية للمحاسبة أيضاً السماح برسملة تكاليف التطوير باعتبـار أن تلـك معالجـة بديلـة مسـموح بهـا بشـرط التوفيـق بينهمـا وبـين طريقـة الشـطب الفـوري.

- سؤال علمي:

تختلف معالجة نفقات البحث والتطوير تبعاً لطبيعة ونوع هذه النفقات.

<u>والمطلوب:</u>

أولاً- وضـح باختصـار أهـم العناصـر التـي تضـمنها المعيـار الـدولي المحاسـبي رقـم (9) عـن تكـاليف البحـث والتطـوير مـن حيـث القيـاس وشـروطه والافصـاح والاسـتثناءات.

ثانياً- قدمت اليك البيانات التالية:

- المواد المستخدمة 48000 دينار.
- آلات ومعدات 300000 دينار، وقد قدر عمر هذه الآلات 4 سنوات ولها استخدامات بديلة خلاف مشروع التطوير طول العام.
- روات ومكافآت للمهندسين والخبراء 227000 دينار.

- وقد تم اتمام المشروع في 1994/12/31، وقد توافرت الشروط اللازمة لرسملة هذه النفقات، وقدرت (بدرجة معقولة من التأكد) فترة إنتاج المنتج بعشر سنوات.

وتم تخطيط البدء في هذا الانتاج من 1995/1/1.

- تكاليف الاختبارات لدى المعامل المتخصصة 30000 دينار.

والمطلوب:

(1) إيضاح المعالجة المحاسبية لتكاليف مشروع التطوير لعام 1994.

(2) إظهار الافصاح المحاسبي عن ذلك العام.

(3) اذا تم في أواخر عام 1997 اضمحلال مبيعات المنتج وتقرر التوقف عن انتاج المنتج اعتباراً من 1998/1/1 فكيف تظهر القوائم المالية لعام 1997.

(إجابة السؤال)

أولاً- لقد قدم المعيار المحاسبي الدولي رقم (9) التعريف العلمي للبحث والتطوير على أساس أن هذا ضروري للتمييز بينهما، وقد أوضح المعيار أن تكاليف أعمال البحث والتطوير تشمل ما يلي:

(1) الرواتب والأجور وملحقاتها.

(2) تكاليف المواد والخدمات التي يتم استهلاكها.

(3) استهلاك الأجهزة والآلات.

(4) نصيب معقول من المصاريف العمومية والادارية.

(5) تكاليف أخرى (مثل: تكاليف استهلاك براءات الاختراع، وتراخيص الانتاج وغيرها).

المعالجة المحاسبية:

- تحمل تكاليف البحث والتطوير على مصروفات السنة التي تكبدت فيها باستثناء تكاليف التطوير التي تؤجل، ويمكن تأجيل تكاليف مشروع تطوير معين إلى فترات لاحقة اذا توافرت الشروط التالية:-

(1) إمكانية تحديد المنتج بوضوح وتميز تكاليفه بصورة منفصلة عن المنتجات الأخرى.

(2) التأكد من الجدوى الفنية للمنج أو وسائل الانتاج أو العمليات.

(3) أن تتوفر لدى الادارة نية تسوية المنتج أو وسائل الانتاج التي تم تطويرها.

(4) التأكد من الجدوى الاقتصادية للمنتج أو وسائل الانتاج أو العمليات.

(5) أن تتوفر مؤشرات للمنتج أو وسائل الانتاج أو العمليات.

(6) التأكد المعقول من القدرة على تمويل مشروع المنتج وأن الموارد متوفرة.

- أما الاستثناءات التي لا يتناولها هذا المعيار فهي:

(1) أعمال البحث والتطوير التي يتم القيام بها لحساب الغير بموجب عقد.

(2) أعمال التنقيب عن البترول والغاز والمعادن.
(3) أعمال البحث والتطوير لمنشآت في مرحلة التأسيس.

ثانياً:

تكاليف التطوير خلال العام:	دينار
• المواد المستخدمة	48000
• استهلاك الآلات والمعدات عن العام (300000 ÷	75000
4)=	227000
• رواتب ومكافآت للمهندسين والخبراء=	30000
• تكاليف اختبارات لدى المعامل المتخصصة=	380000
• مجموع تكاليف التطوير لعام 1994 =	

- **قائمة الدخل لا تتأثر.**

الميزانية العمومية في 1994/12/31

أصول			خصوم
أصول ثابتة:	300000		
الآلات والمعدات	75000		
(-) مجمع الاستهلاك			
		225000	
أصول ثابتة غير ملموسة:			
تكاليف التطوير (مشروع)		380000	

- **(السياسات المحاسبية)**
- تقوم الشركة برسملة تكاليف البحث والتطوير، وقد توفرت الشروط اللازمة للرسملة وسوف يتم استهلاكها على عشر (10) سنوات اعتباراً من عام 1995.
- بالنسبة إلى عام 1995 فيما يتعلق بتكاليف التطوير فقط:

- المصروفات التي تخص العام 1995 (380000 ÷ 10 سنوات) = 38000 دينار.

- قائمة الدخل عن العام المنتهي في 1995/12/31

منه			له
38000	**المصروفات:** مصاريف البحث والتطوير		

الميزانية العمومية في 1995/12/31

342000	380000 38000	**أصول غير ملموسة** تكاليف التطوير (مشروع) (-) مجمع الاستهلاك		

- يتم الافصاح عن السياسة المحاسبية كما ظهر بالنسبة لعام 1994.

بالنسبة الى عام 1997:

- قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 97/12/31

38000	**المصروفات:** مصاريف البحث والتطوير		

- الافصاح عن السياسة المحاسبية:
- توضيح عنصري مصاريف البحث والتطوير.
- استهلاك العام 38000 دينار. (+ 38000 للعام 1996) = 76000 دينار
- رصيد البحث والتطوير حتى 97/12/31 = (343000 – 76000)= 266000 دينار.

أصول		الميزانية العمومية في 97/12/31		خصوم
		أصول غير ملموسة:		
	380000	تكاليف التطوير (مشروع)		
266000	114000	(-) مجمع الاستهلاك		

الفصل التاسع

(المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار)

المعلومات التي تعكس آثار تغيير الأسعار:-

(1)مقدمــة.

(2)مكونــــــــــــــــــــــات المعيـــــــــــــــــــــــــــــــــار.

(3)المحاسبة وتغيرات مستويات الأسعار.

(4)التضخم المالي وأثره على المحاسبة.

(5)الحلــول المحاســبية المقدمـــة بشـــأن تغيـــر مســـتويات الأســـعار.

(1) **مقدمة: (Introduction)**

- يسير المحاسبون وفقاً لفرض ثبات قيمة العملة دون الأخذ في الاعتبار آثار تفير الأسعار لوحدة القياس وهي وحدة النقد المستخدمة فحسابات النتيجة تحتوي على بنود متنوعة من المصروفات والايرادات ولا يتم سدادها أو تحصيلها في تاريخ واحد حيث ان قيمة وحدات النقد تتغير من تاريخ لآخر.
- وكذلك الحل بالنسبة لقائمة المركز المالي اذ تحتوي على بنود للأصول بأنواعها الثابتة والمتداولة ويستدعي ذلك اتباع اسلوب معين وموحد لتحديد قيمة النقد في تاريخ معين وموحد لجميع البنود المحاسبية في قائمتي الدخل والمركز المالي.
- وقد يستخدم في هذا الشأن أسلوب الأرقام القياسية الخاصة او اعادة تقويم البنود المحاسبية في هذه القوائم كل فترة محاسبية معينة او تكوين احتياطات خاصة يزاد بالتضخم وينقص بالانكماش.
- ويتعين على المنشآت التي تطبق بالانكماش. ويتعين على المنشآت التي تطبق هذا المعيار أن تعرض المعلومات التي تفصح عن المفردات المددة باستخدام طريقة محاسبية تعكس آثار تغير الأسعار وتذكر المفردات التي يجب الإفصاح عنها في .

(أ) التسوية المتعلقة باستهلاك العقارات والآلات والعدد والقيم المعدلة لها.
(ب) التسوية المتعلقة بتكلفة المبيعات.
(ت) التسويات المتعلقة بالمفردات النقدية.
(ث) آثار الشامل على نتائج التسويات في الفقرة أ، ب على الافصاح عن اية مفردات اخرى تعكس اثار تغير الاسعار مع وصف المعلومات المحدد وطبيعة الرقام القياسية المستخدمة.

(2) مكونات المعيار:-

(أ) في مجال التطبيق.
(ب) في مجال إعداد القوائم المالية.
(ت) في مجال استخدام التكلفة الجارية.
(ث) في مجال متطلبات العرض بالتكلفة الجارية.

(أ) **في مجال التطبيق:-**

- في المشروعات التي تكون مستويات الايرادات والاصول والعمالة هامة بالسبة للبيئة الاقتصادية التي تزاول فيها العمالة عملها داخل هذه البيئة الاقتصادية.

(ب) **في مجال إعداد القوائم المالية:-**

- تعد القوائم المالية عادة على أساس التكلفة التاريخية مالم يعاد تقييم الاصول والمخزون، ويمكن اعدادها افقاً لطريقة التكلفة الجارية او وفقاً للقوة الشرائية العامة ما دام هناك حفاظ على الطاقة التشغيلية للمشروع ويمكن استخدام الأرقام القياسية بهذا الصدد.

(ج) **في مجال استخدام التكلفة الجارية:-**

- تمثل القيمة البيعية الصافية صافي سعر البيع الجاري للأصل انا القيمة الحالية فانها تمثل التقدير الجاري لصافي المقبوضات النقدية المستقبلية، وقد تستخدم ارقام قياسية مع ثبات آثار الأسعار و تغيراتها.

(د) **وفي مجال متطلبات العرض بالتكلفة الجارية:-**

- وفي هذه الحالة يتم إجراء تسوية تعكس تغير الأسعار على صافي مفردات النقدية وغير النقدية مع الاحتفاظ بالطاقة التشغيلية للمشروع مع استخدام رقم قياسي عام مع اجراء التسويات اللازمة لعملية الافصاح المحاسبي لجميع البنود المحاسبية.

(3) المحاسبة وتغيرات مستوى الأسعار:-

- ان تغير القوم الشرائية للنقود

(Changing The purchasing power Of The Currency) ليست ظاهرة جديدة، وان تأثيرها لا ينحصر على اقتصاديات دول قليلة، بل ان هذا التأثير يعم على اقتصاديات اغلب الدول، ولكن تأثير هذه الظاهرة على الدول كان بدرجات مختلفة، ولنفس الدولة بنسبة تختلف من سنة الى أخرى، فمثلاً ان معدل ارتفاع الأسعار في الأرجنتين بلغ 672% في عام 1985، مقارنة مع 12.5% في عام 1947 اما معدل ارتفاع الأسعار في البرازيل فبلغ 993% في عام 1988 وبلغ 1765% في عام 1989، وبعد التحري عن معدلات تغير الأسعار في الدول المختلفة من سنة إلى اخرى، يمكننا القول بان تغير القوة الشرائية للنقود ستستمر في المستقبل وانها اصبحت مشكلة دولية.

(4) التضخم النقدي (المالي) :-

- ان التضخيم النقدي (المالي) ظاهرة اقتصادية تؤدي الى الكثير من التغيرات الاقتصادية ويمكن تعريفها بانها تمثل زيادة الطلب الفعال على الموارد المتوفرة في الاقتصاد الوطني.

ونستخلص من ذلك انه اذا ازداد الطلب الفعال زيادة كبيرة فان ذلك قد يؤدي الى زيادة كبيرة في معدلات الأسعار، اما اذا استمر الطلب الفعال في الزيادة بعد مستوى الاستخدام الكامل فان ذلك سينعكس كلياً على معدلات الأسعار وهذا ما يسمى الاستخدام الكامل فان ذلك سينعكس كلياً على معدلات الأسعار وهذا ما يسمى بالتضخم البحت (Pure Inflation) لهذا فان هذه الظاهرة تؤدي الي ضعف القوة الشرائية للنقود، فالقيمة الحقيقية للدينار تصبح اقل مما كانت عليه سابقاً بسبب الارتفاع في مستويات الأسعار للسلع، فما يشتري بنفس المبلغ من سلع قبل عشرين عاماً مثلاً.

- احد الفروض المحاسبية والتي تقرر ثبات القوة الشرائية للنقود (stability Assumption) ولكن التغيرات الكبيرة التي طرأت على مستويات الأسعار في الآونة الأخيرة ادت الي التشكك في مدى صحة هذه الفرضية، حيث ان هذه التغيرات ادت الى صعوبة تفهم المبالغ المذكورة في الحسابات الختامية (لمعرفة صافي الربح والميزانية العامة لمعرفة المركز المالي للمؤسسة)، لهذا لا بد من الأخذ بالاعتبار التغير في القوة الشرائية للنقود عند تحضير الكشوف الختامية وذلك بعمل التسويات اللازمة لإظهار المركز المالي والنتائج المالية للمشروع على وجه اقرب للحقيقة.
- لذلك يتضح بان للتضخم المالي تأثيراً ليس فقط على القوة الشرائية للنقود، بل ان له تأثيراً ايضاً على مدى صلاحيتها في التقارير المالية كأساس لمساعدة مستخدمي تلك التقارير لأخذ قراراتهم المختلفة وهذا يؤدي الى عدم صلاحية اساس التكلفة التاريخية لتقييم موجودات وارباح الشركات المختلفة في فترة تغير مستويات الأسعار.
- ان العامل الرئيسي الذي دفع المحاسبين الي اعتبار القومة الشرائية للنقود ثابتة بصورة عامة والى استعمال اساس التكلفة التاريخية هو امكان تحديده بصورة دقيقة، واذا اراد المحاسب الالتجاء الي تعديل التقارير المحاسبية حسب معدلات التغير في الأسعار او الالتجاء الى التقديرات بمعرفة التغير في القوة الشرائية للنقود وبقيمة الموجودات فستكون امامه تقديرات لعدة مقدرين لاختيار احداها، وبذلك ستقل الثقة بالحسابات الختامية والميزانية العمومية، وكذلك ستقل الثقة بإدارة الشركة لكونها تضغط على المحاسبين لإبراز المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة بصورة غير حقيقية، ولكن هل يمكن ان نتغاضى عن هذه الظاهرة الاقتصادية، وهي التغير الحاصل في القوة الشرائية للنقود وفي اسعار وقيم الموجودات.
- ومن وجهة النظر الاقتصادية لا يمكن ان يقال بان الشركة قد حققت ربحاً ما لم تحافظ هذه الشركة على رأس المال المستثمر فيها أولاً، وان المحافظة على رأس المال عن طريق المحافظة على القوة الشرائية للمبالغ المستثمرة في هذه الشركة، فالاهتمام في هذه الحالة ينصب على القوة الشرائية للمبالغ المستثمرة في هذه الشركة، فالاهتمام في هذه الحالة ينصب على الاحتفاظ بالقوة الشرائية للمبالغ المستثمرة في الموجودات بغض النظر عن قيمتها السوقية، لذلك نرى عندئذ بان القيمة السوقية ليس لها دخل في الموضوع، وان عدم الأخذ بهذه الظاهرة الاقتصادية سيؤدي الي اساءة توجيه المساهمين والدائنين والادارة، ومن يستخدمون التقارير الختامية ليكونوا على علم بالمركز المالي للشركة ونتائج اعمالها في نهاية كل فترة، ان مستخدم التقارير المالية غير الملم بالأمور الحسابية الماماً تاماً سيعتبر الدينار الظاهر فيها يمثل نفس القوة الشرائية والجارية للدينار، وليس قوته الشرائية عند حصول تبادل النقود للموجودات المشتراه.

- وبعد التسليم بضرورة الأخذ بالاعتبار تغيير القوة الشرائية للنقود عند تجهيز الحسابات الختامية والميزانية العمومية، يجب اختيار المصدر الذي تؤخذ منه هذه التغييرات، فهناك ثلاثة مصادر هي:-

(1) تغيرات في الرقم القياسي لأسعار السلع الاستهلاكية. (Consumer Price Index).

(2) تغيرات في الرقم القياسي لأسعار السلع بالجملة (Wholesale Price Index).

(3) تغيرات في الرقم القياسي لأسعار السلع. (GNP Implicit Price Deflator)

- ويفضل الأخذ بالرقم القياسي الأخير نظراً لكونه يبين التغير في القيمة الشرائية للقطر باكمله.
- ومن الضروري التفريق بين البنود النقدية (Monetary Items) والبنود غير النقدية (Nonmonetary Items)، ان البنود النقدية تشمل الموجودات والمطلوبات التي ارصدتها لا تتغير بتغير مستويات الأسعار، لذلك فهي تشمل النقد والمدينين واوراق القبض والاستثمارات في السندات طويلة الأجل اذا تقرر النقد والمدنيين واوراق القبض والاستثمارات في السندات طويلة الأجل اذا تقرر المحافظة عليها الي تاريخ الاستحقاق وجميع المطلوبات، لهذا بغض النظر عن التغيرات التي تحصل في الاسعار فان ارصدة هذه البنود ثابتة تمثل المبالغ بالقوة الشرائية الحالي، والفرق بين بنود الموجودات النقدية وجميع المطلوبات يسمى بصافي البنود النقدية (Net Monetary Items)، فبما ان ارصدة هذه البنود ثابتة فالخسارة أو الربح الناتج عن تغير مستوى الأسعار تنتج من وجود هذه البنود، اما البنود غير النقدية فتشمل جميع الموجودات الأخرى وراس المال، ففي فترة ارتفاع الأسعار:-

أ- الخسارة تحصل من وجود الموجودات النقدية.

ب- الربح يحصل من وجود بنود المقابلة.

اما في فترة انخفاض الأسعار:-

أ- الربح يحصل من وجود بنود الموجودات النقدية.

ب- الخسارة تحصل من وجود بنود المطلوبات.

- ان عمل التسويات لأرصدة البنود غير النقدية يستلزم معرفة التغيير الذي حصل على مستويات الأسعار منذ تاريخ حصول العمليات التي احدثت هذه البنود الى الوقت الذي اعدت فيه الميزانية، اما البنود النقدية فتظهر في الميزانية بأرصدتها دون تسويات لكونها تمثل قوة شرائية حالية.

- ولتوضيح تأثير الظاهرة الاقتصادية على التقارير الختامية، نستطيع النظر الى التقارير الختامية لشركة من الشركات بشكلها المعد في الوقت الحاضر ثم نعمل التسويات اللازمة لبيان الربح الاقرب للحقيقة، لأجل ذلك فإننا سوف نذكر القواعد التي سنتبعها لاستعمال مستويات الاسعار.

(1) بالنسبة لبضاعة أول المدة، يستعمل مستوى الاسعار الذي استعمل لبضاعة آخر المدة في الفترة السابقة.

(2) بالنسبة للمشتريات والمبيعات والمصاريف المختلفة نستعمل لها متوسط التغير في مستويات الاسعار.

(3) بالنسبة الي الاستهلاكات فإنها ستعدل حسب التغير في مستوى الاسعار منذ تاريخ وقوع العمليات التي احدثت الموجودات المستهلكة.

(4) بالنسبة الي بضاعة آخر المدة فبصورة عامة هناك ثلاث حالات:-

أ- أن أتبع مبدأ ما يشتري أولاً يباع اولاً (FIFO)، فيستعمل لها مستوى الاسعار الذي استعمل للمشتريات (متوسط مستوى الاسعار).

ب- ان أتبع مبدا ما يشتري اخيراً يباع أولاً (LIFO)، فتستعمل لها مستوى الاسعار الذي استعمل لبضاعة اول المدة.

ت- ان امكن تجزئة بضاعة آخر المدة الى الجزء الذي يخص بضاعة اول المدة الجزء الذي يخص المشتريات خلال الفترة المحاسبية، فعندئذ يجب استعمال اول المدة والمشتريات.

- وغالباً ما يستعمل مبدأ ما يشتري اولاً يباع اولاً، هو المبدأ الذي سنستعمله في حل المثال التالي آخذين بعين الاعتبار باننا سنعمل اسهل الطرق لتوشيح ظاهرة التضخم المالي:-

مثال عملي:-

- ابتدأت شركة الاتحاد التجارية عملها في 1989/1/1، وفيما يلي كشف الارباح والخسائر والميزانية العمومية لهذه الشركات، مع العلم بان الرقم القياس لمستويات الاسعار كان كما يلي:-
- في بداية سنة 1989 = 100
- في نهاية سنة 1989 = 110
- متوسط الاسعار = 105

شركة الاتحاد التجارية

كشف الأرباح والخسائر

عن الفترة المنتهية في 1989/12/31

• المبيعات		20000
• **تكلفة المبيعات:-**		

بضاعة اول المدة	3000	
المشتريات	15000	
البضاعة الجاهزة للبيع	18000	
(-) بضاعة آخر المدة	4000	
تكلفة البضاعة المباعة		14000
مجمل الربح		6000
المصاريف:-		
الاستهلاكات	800	
المصاريف الأخرى	2000	
(-) مجموع المصاريف		2800
صافي الارباح		3200
(-) الارباح الموزعة		2500
الارباح غير الموزعة		700

شركة الاتحاد التجارية

الميزانية العمومية

كما هي في بداية ونهاية العام 1989

	بداية عام 1989	نهاية عام 1989
الموجودات:		
الصندوق	10000	7000
المديونون	-------	3000
البضاعة	3000	4000
المباني (0 اشتريت في 1989/1/1)	8000	7200
مجموع الموجودات	21000	21200
المطلوبات		
الدائنون	1000	1500
اوراق الدفع	2000	1000
	3000	2500

• مجموع المطلوبات		
• **<u>رأس المال (0 حقوق المساهمين)</u>**	18000	18000
• الاسهم	---------	700
• الارباح المتجمعة (المحجوزة)	18000	18700
• مجموع راس المال	21000	21200
• مجموع المطلوبات وراس المال		

- لبيان الأرباح الصافية للفترة والمركز المالي المعدل نبدأ بكشف الأرباح المعدل:-

شركة الاتحاد التجارية

كشف الارباح او الخسارة من تغير القوم الشرائية للنقود لصافي البنود النقدية للفترة المحاسبية المنتهية في 1989/12/31

الايضاحات	المبلغ الاصلي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
• صافي البنود النقدية في بداية ونهاية الفترة.			
• النقد	10000	110	
• المطلوبات	3000 (-)	100	7700
	7000		
• الزيادة في بنود		110	
الموجودات النقدية:	20000	105	20952
المبيعات	27000		28652
• الانخفاض في بنود الموجودات النقدية:			
		110	
• المشتريات		105	15714
	15000		
• المصاريف الاخرى		110	2095
	2000	105	
• الارباح الموزعة	2500	110	2500
		110	
	19500		20309

	7500		8343
• الموجودات	10000		
	2500		
• (-) المطلوبات	7500		
	-------		7500
• الخسارة من تغير القوة الشرائية لصافي المفردات النقدية			843

شركة الاتحاد التجارية
كشف رأس المال المعدل
كما هو في 1989/12/31

الإيضاحات	المبلغ الأصلي ببداية الفترة	معدل التعديل	المبلغ المعدل	الزيادة أو النقصان	المجموع
رأس مال الأسهم	**18000**	**110 100**	**19800**	**-----**	**19800**
الإرباح المتجمعة				**(190)**	**(190)**
	18000		**19800**	**(190)**	**19610**

شركة الاتحاد التجارية
الميزانية العمومية المعدلة
كما هي في 1080/12/31

الإيضاحات	المبلغ الأصلي	المضاعف	المبلغ المعدل

البيان			
الموجودات:-			
الصندوق	7000	----	7000
المدينون	3000	----	3000
بضاعة آخر المدة	4000	110 / 105	4190
المباني	7200	110 / 100	7920
مجموع الموجودات	**21200**		**22110**
المطلوبات:-			
الدائنون	1500	----	1500
أوراق الدفع	1000	----	1000
مجموع المطلوبات	**2500**	----	**2500**
رأس المال:-			
رأس مال الأسهم	18000	110 / 100	19800
الإرباح المتجمعة	700		(190)
	18700		19610
مجموع المطلوبات ورأس المال	**21200**		**22110**

مثال تطبيقي شامل:-

- فيما يلي العمليات الحسابي التي تمت في احدي الشركات:

(1) ابتدأت الشركة برأس مال 220000 دينار بتاريخ 1990/1/1، وكان الرقم القياس للمستوى العام للأسعار 110%.

(2) اشترت الشركة مباني تكلفتها 86259 دينار، وأراضي تكلفتها 28750 دينار وقدرت الحياة الإنتاجية ب 20 سنة دون أنقاض، وقد تم الدفع نقداً، حيث كان الرقم القياسي لمستوى الأسعار العام 115%.

(3) اشترت الشركة بضاعة تكلفتها 54000 دينار على الحساب وكان تكلفته الوحدة الواحدة 10 دنانير، عندما كان الرقم القياسي 120%.

(4) تم بيع عدد من الوحدات بلغ إجمالي المبيعات 75000 دينار على الحساب، حيث كان متوسط الأرقام القياسية 12.5%.

(5) تم صرف 18000 دينار كمصروفات إدارية وبيعيه، حيث كان متوسط الأرقام القياسية 120%.

(6) تم استحصال مبلغ 52000 دينار نتيجة البيع، عندما كان الرقم القياسي للأسعار 130%.

(7) تم دفع مبلغ 4000 دينار نتيجة الشراء، عندما كان الرقم القياسي للأسعار 120%.

(8) بلغ قيمة مخزون آخر المدة بالتكلفة التاريخية 15000 دينار وبكلفة 10 دينار للوحدة.

(9) بلغ الرقم القياسي للأسعار في نهاية السنة المالية 1990/12/31، 150%

والمطلوب:-

1- تسجيل قيود اليومية بالقيمة التاريخية والقيمة بأسعار نهاية السنة المالية في 1990/12/31.
2- تصوير قائمة التسويات بأرصدة الحسابات في 1990/12/31.
3- إثبات قيود التسوية اللازمة بأسعار نهاية السنة.

الحل:-

(1) تسجيل قيود اليومية

الرقم المتسلسل	القيمة التاريخية		معامل التحويل	القيمة بأسعار نهاية السنة		الإيضاحات
	منه	له		منه	له	
1	220000	220000	150 110	300000	300000	من ح/ الصندوق إلي ح/ رأس المال
2	28750 86250	115000	150 115	37500 112500	150000	من مذكورين ح/الأراضي ح/ المباني إلى ح/ الصندوق
3	54000	54000	150 120	67500	67500	من ح/ المشتريات إلي ح/ الدائنون
4	75000	75000	150 120	90000	90000	من ح/ المدينين إلى ح/ المبيعات
5	18000	18000	150 120	22500	22500	من ح/ مصاريف إدارية وبيعية إلى ح/ الصندوق
6	52000	52000	150 130	60000	60000	من ح/ الصندوق إلى ح/ المدينون
7	40000	40000	150 120	50000	50000	من ح/ الدائنين إلى ح/ الصندوق
8	54000	54000	150 120	18750 48750	67500	من مذكورين ح/ مخزون آخر المدة ح/ تكلفة المبيعات إلى ح/ المشتريات
9	1812.5	1812.5	150 115	5625	5625	من ح/ استهلاك المباني إلى ح/ مخصص استهلاك المباني

(4) قيود التسوية:-

من مذكورين

3500 ح/ الدائنون

42000 ح/ صافي خسارة القوة الشرائية

إلى مذكورين

7000 ح/ المدينون

38500 ح/ الصندوق

45500 (إثبات صافي خسارة القوة الشرائية)

من مذكورين

13126

13125 ح/ الأرباح والخسائر

28875 ح/ الاحتياطي العام

42000 إلى ح/ صافي خسارة القوة الشرائية على صافي النقدية

42000 42000 (إقفال صافي الربح العام)

(5) الحلول المحاسبية بشان تغيير مستويات الأسعار:-

- إذا رجعنا إلى مفاهيم الدين الإسلامي الحنيف وتمعنا بمفهوم الزكاة لوجدنا بان الإسلام نظر إلي مشكلة التضخم المالي منذ أكثر من 1400 سنة وقدم حلاً لها، حيث أن الزكاة لا تفرض على التكلفة التاريخية لموجودات (ثروة) المسلم، بل تفرض على القيم الجارية لهذه الموجودات حيث اتضح للمسلمين بان التكلفة التاريخية للموجودات لا تعتبر قيمة مقبولة لتحديد ثروة المسلم لكونها لا تعبر عن واقع الحال.
- وهذا ما يفسر لنا السبب الذي دفع المسلمون لعدم استعمال أساس التكلفة التاريخية وتبني أساس القيمة السوقية كبديل لها، ولقد حاولت عدة دول في السابق البحث عن حلول محاسبية للتضخم المالي ولكن هذه الجهود توقفت عندما انخفضت حدة التضخم المالي، فان أول محاولة حقيقية لحل هذه المشكلة حدثت بعد الحرب العالمية الأولى في ألمانيا، حيث نشر الباحث شمت الألماني (SCHMIDT) عدة مقالات في الصحف حول هذا الموضوع وأخيرا بين ضرورة إيجاد حلول لانخفاض القيمة الشرائية للنقود لكي تستطيع الشركات المحافظة على مركزها المالي الحقيقي، ودعي (شمت) إلى ضرورة تغيير قيمة الموجودات المسجلة في سجلات الشركات في السنة مرة على الأقل لبيان القيمة السوقية (Market VALUE) لهذه الموجودات وبيان تأثير ذلك على حساب الأرباح والخسائر. وان الفرق بين القيمة التاريخي لهذه الموجودات والسعر السوقي يجب أن تعتبر حسب رأي (شمت)، كحساب رأسمالي يظهر في ميزانية العمومية للشركات، ونظراً لصعوبة المصاريف التاريخية إلى مصاريف مبينة على السعر السوقي للموجودات، فلقد اقترح (شمت) استعمال معدلاً للأسعار (Price Index) مبنياً على رقم قياسي متوسط للتغير، إما الباحث شمالنبك (SCHMALENBACH) الألماني فقد درس الصعوبات المتعلقة بإيجاد السعر السوقي للموجودات واقترح سنة 1919 استعمال رقم قياسي عام لتعديل قيم الموجودات المختلفة للشركات، وقد اقترح أيضا إصدار بيانات ختامية مزدوجة للشركات مبنية على التكلفة التاريخية والقيمة السوقية (القيم المعدلة عن طريق استعمال الأرقام القياسية العامة)، إما الباحث بيتن (BATON) الأمريكي فقد ذكر في كتابه الصادر في سنة 1922 بان المحاسبين يستعملون عملة غير ثابتة بسب تغير القوة الشرائية للنقود وان مقارنة التقارير المحاسبية المبنية على أساس التكلفة التاريخية من سنة لأخرى يؤدي إلى نتائج غير صحيحة.
- ولقد بحث لمبرك (LIMPERG)الهولندي في موضوع التضخم المالي وأثره على البيانات المحاسبية في كتابه الصادر سنة 1932 واقترح تقييم موجودات الشركات حسب قيمتها الاقتصادية (ECONOMIC VALUE)، ولقد استعمل القيمة الاستبدالية كأداة لقياس القيمة الاقتصادية للموجودات ويعتبر هذا الحل للمشكلة الناتجة عن التضخم المالي مشابهاً للحل

الذي قدمه شمت سابقاً لحل مشكلة انخفاض القوة الشرائية للنقود بعين الاعتبار في حالة التضخم المالي.

- وهناك اختيار الأساس الأكثر ملائمة للبلد تحت البحث وهذه الأسس هي:-

(1) التكلفة التاريخية (HISTORICAL COST) وهذا يشمل سعر الشراء للموجودات ناقصاً مخصص الاستهلاك أن وجد.

(2) القيمة الجارية (CURRENT VALUM) وهذا يشمل القيمة الاستبدالية، والتكلفة الاستبدالية والسعر السوقي، والقيمة الحالية للنقد المتوقع استلامه في المستقبل، وصافي القيمة المتحققة (NET REALIZED VALUE)

(3) القيمة الجارية المعدلة (ADJUSTED CURRENT VALUM)

مثال عملي:-

- لنفرض بأنه في 1989/1/1 قامت إحدى الشركات بشراء ارض تبلغ قيمتها 50000 دينار، وان الرقم القياسي للأسعار ارتفع 20% في خلال سنة 1989، بينما السعر السوقي للأرض في ناهية السنة بلغ 75000 دينار.

والمطلوب:-

- كيفية إظهار قيمة الأرض حسب الأسس الأربعة المقترحة أعلاه في كل من حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية في نهاية سنة 1989.

الحل:-

- إن الميزانية ستظهر قيمة الأرض تحت كل من هذه الأسس المحاسبي كما يلي:-

الإيضاحات	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية المعدلة	القيمة الجارية	القيمة الجارية المعدلة
• قيمة الأرض في 1989/1/1	50000	50000	50000	50000
• تعدل قيمة الأرض لبيان الانخفاض في القوة الشرائية للنقود (120%)	----	60000	----	60000
• قيمة الأرض في 1989/12/31 التي	50000	60000	75000	75000

ستظهر في الميزانية العمومية				
• الربح الناتج عن تغيير قيمة الأرض	-----	----	25000	15000
أن حساب الأرباح والخسائر تحت كل من هذه الأسس المحاسبية هي كما يلي:-	------	-------	-------	-------
أن الإرباح الناتجة عن العمليات التجارية (مفترضة)	------	-------	25000	15000
الربح الناتج من تغير قيمة الأرض	------	-------	25000	15000
الربح النهائي المعلن عنه في نهاية العام				

الفصل العاشر

(المعالجة المحاسبية لتكاليف البيئة)

<u>المحتويات</u>:-

(1) مقدمة

(2) الحاجة إلي محاسبة التكاليف والالتزامات البيئية.

(3) النطاق.

(4) التعاريف.

(5) الاعتراف بتكاليف البيئة.

(6) الاعتراف بالالتزامات البيئية.
(7) الاعتراف بالمبالغ المستردة.
(8) قياس الالتزامات البيئية
(9) الإفصاح

المعالجة المحاسبية لتكاليف البيئية:-

(1) مقدمة:-

- اهتمت المحاسبة من خلال فترة النصف الأول من القرن العشرين بمفهوم الملكية ارتباطاً بالأيدلوجية الإدارية التي سيطرت خلال تلك الفترة، والتي تقوم على ان المعيار الأساسي لأداء المشروع هو كفاءته الاقتصادية التي تتبلور في تعظيم المصلحة الذاتية للملاك باعتبارها المسئولية الأولية للإدارة، وقد ترتب على هذه الأيدلوجية تركيز اهتمام المحاسبة على نتائج القياس والإفصاح التي تحقق مصالح ملاك المشروع، وأهملت أي نتائج أخرى لا تدخل في دائرة تلك المصالح.

- وفي مرحلة التطور التي صاحبت ظاهرة الركود الاقتصادي، تحول اهتمام المحاسبة إلى مفهوم الوحدة المحاسبية تمشياً مع تحول الأيدلوجية الإدارية التي اعتبرت الملاك أحد أصحاب المصالح في المشروع، ومن ثم فان مسئولية الإدارة هي تحقيق التوازن بين حقوق والتزامات أصحاب المصالح المختلفة، أكثر من مسئولياتها عن السعي إلى زيادة ثروة ملاك المشروع، فبالرغم من وجود الربح كهدف للمشروع إلا أن تحقيق هذا الهدف تحكمه قيود يفرضها عليه المجتمع تتمثل في مسئولياته تجاه جميع الذين يتأثرون بنشاطه، لذلك كان عليه أن يقبل مسئولياته البيئية والاجتماعية، سواء المفروضة عليه بالتزام قانوني أو تلك التي ترتبط بمصلحته الذاتية، على أساس أن عدم مقابلته لهذه المسئوليات قد يهدد بقائه واستمراره.

- ومنذ ظهور الوحدة المحاسبية اهتم الفكر المحاسبي بالمسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع، وتزايد هذا الاهتمام بنمو حجم المشروعات، وقبول الفكرة التي تنادي بضرورة تقييم المشروع على أساس مساهمته في تدفق مخرجاته خلال المجتمع، إلا أن التطبيق الفعلي المحاسبي ما زال يقوم على افتراض هام وضمني في نفس الوقت وهو أن المشروع غير مسئول بيئياً واجتماعياً حتى ولو كان هذا المشروع مملوكاً للدولة.

- ويتضح هذا جلياً من نتائج العمليات المحاسبية المختلفة في المشروعات على اختلاف أنواعها، والتي تهتم أساسا في النهاية بقياس ربحية المشروع، وعرض موارده الاقتصادية المتاحة والتي عادة ما تقتصر على الموارد المملوكة له، وما يقابلها من هيكل مالي بحيث تعكس في النهاية حقوق الملاك وما يطرأ عليها من تغيرات على مدار الفترات المحاسبية

المختلفة، ولم تلق الأنشطة البيئية والاجتماعية الاهتمام الكافي لإرساء أسس لقياسها والتقرير عنها يكون له نفس القبول العام الذي تلقاه قياس وعرض الأنشطة المالية والإدارية.

- هذا وان كانت الدلائل تشير إلى عدم قبول الأنظمة الاقتصادية على اختلاف فلسفتها لفرضية أن المشروع غير مسئول بيئياً واجتماعياً، فان هذا يؤكد على ضرورة قيام المشروعات بتحمل مسئولياتها البيئية والاجتماعية التي تفرضها ضغوط اقتصادية واجتماعية نابعة من رغبة هذه الأنظمة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية لجميع أفراد المجتمع، وعلى الرغم من ذلك فان الواقع يشير إلى عكس ما يقوم عليه التطبيق المحاسبي، ويؤدي استمراره على ما هو عليه إلي جعل الوظيفة المحاسبية لا يستوعب نطاقها متغيرات المسئولية البيئية والاجتماعية لعدم خضوع هذه المتغيرات للأساليب والإجراءات المحاسبية الحالية.

- وقد أدى هذا القصور إلى الدعوة لمزيد من البحث الذي ستهدف اهتمام المحاسبين بالدور الذي يمكن أن تؤديه الوظيفة المحاسبية في توفير المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية للمشروع، واستندت هذه الدعوة إلى المبررات التالية:-

المبرر الأول:-

- التحول نحو الاتجاه الذي يدعو إلى اعتبار تكلفة المحافظة على البيئة وحمايتها من تكلفة الإنتاج، مما يؤدي إلى دخول التكاليف الاجتماعية في دائرة الوظيفة المحاسبية.

المبرر الثاني:-

- قبول المحاسبة تفويض المجتمع لها بحماية موارده يحتم عليها تطوير أساليبها لتوفير المعلومات البيئية لتؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ قرارات استغلال هذه الموارد وتقييم هذا الاستغلال.

المبرر الثالث:-

- الدعوة المستمر إلى أن يكون التقرير عن المعلومات البيئية والاجتماعية جزءاً من المبادئ المحاسبية ومستوى من مستويات المراجعة.

(2) الحاجة إلى محاسبة التكاليف والالتزامات البيئية:-

- لقد أصبحت القضايا المرتبطة بمحاسبة البيئة ذات صلة اكبر بالمؤسسات سواء كانت مؤسسات تجارية أو منظمات غير هادفة إلى تحقيق أرباح أو مؤسسات حكومية مثل البلديات ومؤسسات الدولة، لأن قضايا مثل تلوث البيئة باتت تشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية في جميع دول العالم دون استثناء، ويجري اتخاذ إجراءات على المستويين الوطني والدولي لحماية البيئة وخفض آثار التلوث ومنعها والتخفيف من أضرارها، ونتيجة لذلك هناك اتجاه لدى المؤسسات في الوقت الحاضر للكشف للمجتمع عن معلومات تتعلق بسياساتها البيئية وأهدافها البيئية، والبرامج التي تنفذها، والتكاليف والفوائد المتصلة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج ، وبالكشف عن المخاطر البيئية واتخاذ ترتيبات لدرئها والتخلص منها.
- وغالبا ما تشكل الطريقة التي يؤثر بها الأداء البيئي لمؤسسة ما على وضعها المالي والطريقة التي يمكن أن تستخدم بها المعلومات المالية ذات الصلة بهذا الأداء لتقييم المخاطر البيئية وادارة هذه المخاطر مسائل تثير اهتمامات المستثمرين وخبرائهم الاستشاريين، ولدى الدائنين احتياجات مماثلة، ولكن هناك عاملاً إضافيا هو احتمال تحمل مسؤولية إطلاح ضرر بيئي فيما لو قصر مدين عن سداد دين رهن أرضا كضمانة له، إذ قد يكون المبلغ المطلوب اكبر بكثير من قيمة القرض الأصلي، وهذا أمر يهم الملاك والمساهمين بصفة خاصة بسبب ما قد يكون للتكاليف البيئية من أثر علة مردود استثماراتهم المالية في المؤسسة. وتشمل الأطراف الأخرى المهتمة كالعملاء والموردين والجمهور العام، وينبغي عرض المعلومات المقدمة على نحو لا يعرض للخطر سرية النشاط التجاري في مجالات حساسة أو المركز التنافسي للمؤسسة.

(3) النطاق:-

- ويشتمل على المحاسبة وتقديم التقارير حول التكاليف والالتزامات البيئية التي تنشأ عن محاسبة المعاملات والأحداث التي يمكن ويرجح أن تؤثر على المركز المالي والنتائج المالية لمؤسسة ما، والتي يجب الإبلاغ عنها بالتالي في البيانات المالية للمؤسسة، وهي لا تشمل الإعتراف بالتكاليف أو الأحداث التي لا تتحملها المؤسسة ولا قياسها، من أمثلة هذه التكاليف

(التكاليف الخارجية) تلك التي تتعلق بالآثار السلبية على البيئة المترتبة على تلوث الهواء وتلوث الماء والتي يتحملها بوجه عام وليس المؤسسة.

(4) التعاريف:-

- لقد تم استخدام المصطلحات التالية في محاسبة البيئة وفق التعريفات المحددة أدناه:-

أ- **البيئة:-**

- وتضم محيطنا المادي الطبيعي وتشمل الهواء والماء والأرض والنباتات والحيوانات وغيرها من الموارد غير المتجددة مثل الوقود والمعادن.

ب- **الأصل:-**

- هو مورد يعود للمؤسسة نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن يحقق لها فوائد اقتصادية في المستقبل.

ت- **الالتزام:-**

- هو مورد يعود للمؤسسة نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن تؤدي تسوية إلى خروج موارد من المؤسسة تتضمن فوائد اقتصادية.

ث- **الالتزام المتوقع:-**

- هو التزام محتمل ناشئ عن أحداث سابقة ترد في الميزانية العمومية ولكن نتيجة لا تتأكد إلا عند حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المقبلة غير المؤكدة التي تخرج عن سيطرة المؤسسة.

ج- **التكاليف البيئية:-**

- تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسئولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تتطلبها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة وهي على سبيل المثال، تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها، والمحافظة على جودة الهواء وتحسينها، وتنظيف الزيت المنسكب، وإزالة الإسبستوس من المباني، وإجراء البحوث من أجل منتجات مناسبة بشكل أفضل للبيئة وكذلك الغرامات التي تفرض على المؤسسات نتيجة لمخالفتها لقوانين المحافظة على البيئة.

ح- **الأصول البيئية:-**

- هـــي تكـــاليف بيئيـــة تـــتم رســـملتها لأنهـــا تســـتوفي معـــايير الاعتـــراف بهـــا كأصـــل.

خ- **الالتزامات البيئية:-**

- هي التزامات تتصل بالتكاليف البيئية التي تتحملها مؤسسة ما وتستوفي معايير الاعتراف بها كخصم أو (التزام) ومني كان المبلغ أو توقيت النفقات التي سيتم تحملها لتسوية الالتزام غير المؤكد يشار إلي التزامات البيئة في بعض البلدان على أنها مخصصات للالتزامات البيئيـــة.

د- **الرسملة:-**

- هي تسجيل تكاليف بيئية كجزء لا يتجزأ من أصل ذي صلة، أو كأصل منفصل، حسبما هـــــــــــــــــــــــــــــــــــــــو مناســـب.

ذ- **الالتزام:-**

- هو واجب ذو مسؤولية تجاه الغير يستدعي التسوية، بنقل أجل أو باستخدام أصول وبتوفير خدمات أو بتحقيق فوائد اقتصادية أخرى، في تاريخ محدد أو قابل للتحديد، عند وقوع حدث محـــــــــــــــــــــــدد، أو بنـــــــــــــــــــــاء علـــــــــــــــــــــى الطلـــــــــــــــــــب.

ر- **الالتزام القانوني:-**

- هو التزام قائم على القانون أو النظم أو التعاقد، والالتزام البناء هو التزام يمكن إنشاؤه أو استنتاجه أو تفسيره من الوقائع التي تكون قد حدثت في حالة بعينها، ولا يكون قائماً على أساس قانوني، فعلى سبيل المثال، قد لا يكون هناك التزام قانوني على المنشأة في أي اختصاص معين لتنظيف انسكاب الزيت، ولكن سمعة المنشأة وقدرتها في المستقبل على العمل في ذلك الاختصاص قد تكون معرضة إلى حد كبير إذا أخفقت في القيام بذلك، أو ناشئاً عن اعتبارات أخلاقية أو معنوية قد يشار إليها بالالتزام العادل، ولا تتمتع المؤسسة بسلطة تقديرية أو تتمتع بسلطة تقديرية قليلة من اجل تجنبه.
- أن محاسبة التكاليف والالتزامات البيئية مشمولة بعدة مفاهيم محاسبية أساسية متطورة، ومما يتسم بأهمية خاصة تعريفاً " الخصوم " و " الأصول " ومع ذلك قد يلزم أو يستحب الكشف عن معلومات إضافية تعكس على نحو كامل الآثار البيئية المختلفة التي تنشأ عن انشطة مؤسسة او صناعة بعينها.

(5) الاعتراف بالتكاليف البيئية:

- يجب الاعتراف بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها أولا وإذا استوفيت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها وإطفائها في بيان الدخل على مدى الفترة الحالية والفترات المستقبلية المناسبة، والا فإنها تقيد في بيان الدخل فوراً.
- تتمحور القضايا ذات الصلة بالتكاليف البيئية حول الفترة أو الفترات التي يجب الاعتراف فيها بالتكاليف وهل ينبغي رسملتها أو قيدها في بيان الدخل فوراً.
- في بعض الحالات، يمكن أن تتصل تكلفة بيئية بضرر تم تكبده في فترة سابقة، ومن أمثلة ذلك الضرر البيئي الذي قد يكون لحق بالملكية قبل حياوتها، أو حادث أو أنشطة أخرى تكون قد تمت في فترة سابقة، ويجب تنظيفها الآن، وتنظيف ممتلكات تم التصرف فيها في فترة معالجتها، على أن معايير المحاسبة تستبعد عموماً معاملة التكاليف البيئية كتسوية تمت في فترة سابقة ما لم يكون قد حدث تغيير في السياسة المحاسبية أو ما لم يكن هناك خطأ أساسي، لذلك لا تستوفي عموماً الأمثلة المشار إليها أعلاه شروط التأهيل كتعديلات على فترة سابقة.
- يجب رسملة التكاليف البيئية إذا كانت تتصل بشكل مباش أو يغر مباشر بالفوائد الاقتصادية التي تحققها المؤسسة في المستقبل من خلال:-
  أ- حفظ قدرة الأصول الأخر التي تملكها المؤسسة أو تحسين سلامتها أو كفاءتها.
  ب- حفظ أو منع التلوث البيئي المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم ي المستقبل.
  ت- المحافظة على البيئة.

- يشير تعريف الأصل إلى أنه أدت التكلفة التي تتحملها مؤسسة ما إلى تحقيق فوائد اقتصادية في المستقبل، فانه يمكن رسملة التكاليف البيئية وتسجيلها في الدخل في الفترات التي يتوقع تحقيق هذه المنافع فيها، والتكاليف البيئية التي تتمثل لهذه المعاير يتم بناء على ذلك رسملتها، وتعتبر الرسملة تخفض أو تمنع التلوث المحتمل أو تحافظ على البيئة مستقبلاً، وبينما قد لا تزيد هذه التكاليف الفوائد الاقتصادية بصورة مباشرة، فان تحملها قد يكون ضرورياً إضا أرادت المؤسسة أن تحصل أو تستمر في الحصول على فوائد اقتصادية في المستقبل من أصولها الأخرى.

- توجد تكاليف بيئية عديدة لا تسفر عن تحقيق فوائد في المستقبل أو لا يكون ارتباطها بالفوائد المقبلة وثيقاً بدرجة كافية، مما يسمح برسملتها، ومن امثلة ذلك معالجة النفايات والتكاليف ذات الصلة بالأنشطة التشغيلية الجارية، وازالة الأضرار التي تكبدتها المنشأة في فترات سابقة والادارة البيئية الجارية، ومراجعة الحسابات البيئية وتعتبر الغرامات والعقوبات المفروضة على عدم الامتثال للأنظمة البيئية، وتعويض الغير عن الأضرار البيئية تكاليف ذات صلة بالبيئة، وهي أيضا حالات يتم فيا تكبد تكاليف لا تسفر عن تحقيق فواد في المستقبل، ومن تقييد هذه التكاليف في قائمة الدخل فوراً.

- إذا كانت تكلفة بيئة معترف بها كأصل ذات صلة بأصل آخر، فانه يجب إدراجها كجزء لا يتجزأ من هذا الأصل وعدم الاعتراف بها على حده.

- وفي معظم الحالات تكون التكاليف البيئية المرسملة متصلة بأصل رأسمالي آخر، وليسا هناك فائدة محددة أو منفصلة يمكن جنبها في المستقبل من تحمل التكاليف البيئية في حد ذاتها، فالفائدة التي يمكن جنيها في المستقبل من هذه التكاليف تكمن في اصل منتج آخر يستخدم في عمليات المؤسسة من ذلك، مثلا أن إزالة الاسبستوس تمثل أصلا منفصلاً أما الآلة التي تزيل التلوث من الماء أو من الجو فيمكن أن تحقق فائدة محدد أو منفصلة في المستقبل، ومن ثم يمكن الاعتراف بها على حدة.

- إذا كانت تكلفة بيئة مرسملة ومدرجة كجزء لا يتجزأ من اصل آخر، فإنه يجب اختيار الأصل الموحد للتأكد من عدم تعرضه للتلف، والقيام حيث يكون ذلك مناسبا بتخفيضه الى مبلغه القابل للاسترداد.

- أن إدماج التكاليف البيئية المرسملة في الأصل ذي الصلة يمكن أن يسفر، في بعض الحالات عن قيد الأصل الموحد بأكثر من المبلغ القابل للاسترداد، لذلك يجب اختبار الأصل الموحد للتأكد من عدم تعرضه للتلف، وبالمثل يجب اختبار التكاليف البيئية المرسملة المعترف بها كأصل منفصل للتأكد من عدم تعرضه للتلف، وفي حين أن المبادئ التي تطبق على الاعتراف بإتلاف البيئة وقياسها وهي ذاتها التي تنطبق على أشكال أخرى من الإتلاف، فإن عناصر عدم التيقن يمكن أن تكون اكبر وبوجه خاص يجب النظر إلى اثر التلوث البيئي على قيمة الممتلكات المجاورة.

(6) الاعتراف بالالتزامات البيئية:-

- يتم الاعتراف عادة بالالتزام البيئي متى كان هناك التزام على المؤسسة بتحمل تكلفة بيئية.
- ليس من الضروري أن يكون التزام قابلاً للتنفيذ ما التزم بناء سواء في عدم وجود التزام قانوني أو حالة حدوث توسع في التزام قانوني، ومن ذلك مثلاً أن سياسة المؤسسة القائمة قد تتمثل في إزالة التلوث على مستوى أعلى من ذلك الذي يقضي به القانون ولأن سمعتها التجارية ستتأثر إذا لم تف بهذا الالتزام أو لأن هذا هو الشيء الصحيح والسليمة الواجب القيام به، على أن الاعتراف بوجود التزام بيئي في حالات كهذه يحتم أن يكون هناك التزام من جانب ادارة المؤسسة بتحمل تكاليف البيئة ذات الصلة، وفي الوقت ذاته لا يجب منع مؤسسة من الاعتراف بالتزام لمجرد أن إدارتها لا تتمكن في تاريخ لاحق من الوفاء بالالتزام، وإذا حدث هذا الاحتمال وجب الكشف عن الواقعة فثي المذكرات التي تلحق

بالبيانات المالية وعن سبب عجز إدارة المؤسسة عن الوفاء بالالتزام.

- وفي حالات نادرة قد يستحيل تقدير مبلغ الالتزام البيئي كلياً أو جزئياً وهذا لا يمنع مؤسسة ما من الكشف عن وجود التزام بيئي، وفي حالة كهذه يجب الكشف عن استحالة إجراء تقدير عن سبب ذلك في الإيضاحات حول البيانات المالية.

- عندما يتصل الضرر البيئي بممتلكات المؤسسة ذاتها أو عندما تتسبب عمليات المؤسسة وأنشطتها في إلحاقه بممتلكات أخرى لا يقع فيها التزام على المؤسسة بالإصلاح، يجب النظر في الكشف عن مدى الضرر في الإيضاحات حول البيانات المالية او جزء من التقرير خارج البيانات المالي ذاتها، وإذا كانت هناك إمكانية معقولة بجواز إصلاح هذا الضرر في وقت ما في المستقبل، وجب الكشف عن وجود خصم احتمالي.

- بالرغم م عدم وجود التزام أحيانا في تاريخ الميزانية العمومية يفرض على مؤسسة ما إصلاح الضرر البيئي، فقد تتغير الحالة في فترات مقبلة مثلاً بسبب صدور تشريع جديد أو اتخاذ المؤسسة قرارا بالتصرف في ممتلكاتها، وفي هذه الحالة سيترتب التزام، وعلى أي حال فان من حق الملاك والمساهمين معرفة نطاق الضرر البيئي الذي يلحق بممتلكات المؤسسة ذاتها وبممتلكات الغير على السواء.

- يجب الاعتراف على نحو كامل بالتكاليف المتصلة بترميم موقع أو اغلاق أو ازالة أصول معمرة، ويقع على عاتق المؤسسة التزام بتحملها التزام بيئي وقت تحديد الحاجة إلى تنفيذ تدابير علاجية ذات صلة بترميم هذا الموقع أو بالإغلاق أو بالإزالة، إلا انه في حالة وجود تكاليف لوقف التشغيل على المدى الطويل، قد تختار المؤسسة الوفاء بهذه التكاليف طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة،

- بما أن الالتزام ذا الصلة بترميم الموقع في المستقبل أو بإغلاق وازالة أصول معمرة ينشأ عندما يحدث أصلا الضرر ذو الصلة بالبيئة، يمكن الاعتراف بوجود التزام بيئي في هذا الوقت وعند تأجيله إلى حين الانتهاء من ممارسة النشاط أو إفلاق الموقع، ومع ذلك وبسبب طبيعتها قد تختار المؤسسة الاعتراف بتكاليف وقت التشغيل طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة.

- يجب رسملة التكاليف المتعلقة بترميم الموقع في المستقبل التي تتصل بضرر يكون قد حدث في فترات سابقة والتي تكون لازمة لإعداد أصل أو نشاط للعمل، والتي يعترف بها

كخصـــــــــــم بيئـــــــــي وقـــــــــت تكبـــــــــد الضـــــــــرر ذي الصـــــــــلة.

- وفـي حـالات كثيـرة يتعـين تحمـل الضـرر البيئـي قبـل أن تسـتطيع المؤسسـة الشـروع فـي مزاولة نشاط بعينه، وكذلك طوال فترة ممارسة هذا النشاط، من ذلك مثلاً أن عمليات التعدين لا يمكن أن تبدأ ما لم تن أعمال الحفر ذات الصلة قد نفذت، وسيتم تكبد تكاليف الترميم هذه عند تحمل الضرر البيئي ذي الصلة بها، وسيتم أيضا رسملة المبلغ واستهلاكه في قائمة الـــــدخل طـــــوال فتـــــة تنفيـــــذ العمليـــــات ذات الصـــــلة.

(7) <u>الاعتراف بالمبالغ المستردة:-</u>

يجب عدم حذف مبلغ متوقع استرداده من الغير من الالتزام البيئي، وإنما يجب قيده على حده كأصل ما لم يكن هناك حق قانوني بالمقاصة، وفي الحالات التي يحذف فيها المبلغ بسبب وجود حق قانوني بالمقاصة، يجب الكشف عن المبالغ الإجمالية للخصم (الالتزام) البيئي والمبلغ المسترد على السواء.

- في معظم الحالات تظل المؤسسة مسئولة أساسا عن الالتزاا البيئي المعني بالكامل بحيث انه إذا قصر الغير عن السداد لأي سبب كان يتعين على الكيان سداد التكلفة بأكملها وإذا لم تكن المؤسسة مسئولة عن حصة الغير في حالة تقصيره عن السداد فإن حصة المؤسسة هي التـــــــي تقيـــــــد فقـــــــط كـــــــالتزام بيئـــــــي.

- يجب عدم حذف الحصيلة المتوقعة من بيع ممتلكات ذات صلة وحصيلة المخلفات من التزام بيئي.
- عندما يتعلق الأمر بأصل محدود المدة، تؤخذ عادة القيمة المستحصلة والقيمة الباقية في الاعتبار إلى المبلغ الواجب استهلاكه ويقيد الحساب مرتين لتخفيض الالتزامات البيئية بمقدار هـــــــــــذه المبـــــــــــالغ.

(8) <u>قياس الالتزامات البيئية:-</u>

- عندما توجد صعوبة في تقدير التزام بيئي يجب تقديم افضل تقدير ممكن كما يجب الكشف عن التفاصيل المتعلقة بطريقة التوصل غلى التقدير في الإيضاحات حول البيانات المالية، وفي الحالات النادرة التي يستحيل فيها تقديم أي تقدير يجب الكشف عن هذه الواقعة ي الإيضـــــــاحات حـــــــول البيانـــــــات الماليـــــــة .

- ومن الممارسات المقبولة في بعض الصناعات توفير تكاليف وقف التشغيل على المدى الطويل طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة وذلك مثلاً فيما يتعلق بوقف تشغيل منصات حفر آبار البترول أو مصانع الطاقة النووية، أن أسباب تطبيق هذا النهج كثيراً ما تكون

عملية إذ قد يؤدي ذلك إلى تجنب ما يعتبره البعض تقلباً مفرطاً فيما يتم الإبلاغ عنه من الداخل والمراكز المالية نتيجة التغيرات في تقديرات هذه التكاليف.

- وعند قياس التزام بيئي قائم على أساس طريقة القيمة الراهنة يكون عادة سعر الخصم المستخدم لقياس القيمة الراهنة سعراً خالياً من المخاطر مثل الذي يستخدم لقياس سند حكومي له مدة مماثلة وتؤخذ في الاعتبار اوجه التقدم المتوقع حدوثه الذي يؤثر على التكاليف التي يتم تكبدها، وعلاوة على ذلك يعاد النظر في مبلغ الالتزام البيئي كل عام ويعدل لمراعاة أية تعديلات يتم إدخالها على الافتراضات المستخدمة للتوصل إلى النفقات المقبلة المقدرة، ويقاس أي التزام جديد أو إضافي على أساس عوامل ذات صلة بالفترة التي ينشأ فيها الالتزام.

- وفيما يتعلق بالالتزامات البيئية التي تسوى في الأجل القريب سيتم إعادة استخدام طريقة التكلفة الجارية.

(9) <u>الافصاح:-</u>

- أن الكشف عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والالتزامات البيئية امر مهم لتوضيح البنود في الميزانية لعمومية وفي قائمة الدخل او لزيادة شرحها ويمكن ادراج المعلومات التي يتم الكشف عنها اما في هذه البيانات المالية او في الايضاحات حول البيانات المالية او في بعض الحالات في جزء من التقرير الذي يتصل بالبيانات المالية ذاتها، وعند تقرير الكشف عن بند منة بنود المعلومات أو عن مجموعة من هذه البنود يجب النظر فيما إذا كان البند بنداً مادياً، وعند تحديد مادية البند يجب النظر ليس فقط في أهمية المبلغ كذلك في أهمية طابع البند.

<u>إيضاحات:</u>

(أ) **<u>التكاليف البيئية:</u>**

- يجب الكشف عن انواع البنود التي تعتبرها أي شركة تكاليف بيئية.
- تنشأ التكاليف البيئية بطرق عدة وقد تؤدي التكاليف المتكبدة إلى تحسين الكفاءة التشغيلية للشركة وكذلك كفاءتها البيئية وستكون هناك حاجة إلى اتخاذ قرار بشأن البنود المدرجة باعتبارها تكاليف بيئية وقد تختار بعض الشركات ألا تدرج سوى التكاليف التي تعزى بالكامل وعلى وجه الحصر إلى التدابير البيئية بينما قد تختار شركات أخرى أن تخصص مبلغاً جزافياً عندما تكون التكاليف غير بيئية إلا في جانب منها ولذلك يجب الكشف عن البنود المدرجة باعتبارها تكاليف بيئية.

- قد تشمل أنواع البنود المحددة ما يلي وان كانت لا تقتصر بالضرورة عليها:-

- معالجة النفايات السائلة، ومعالجة النفايات والغازات والهواء، ومعالجة النفايات الصلبة وترميم المواقع، واصلاح الضرر، واعادة التدوير والتحليل والمراقبة والامتثال.
- يجب الكشف بصورة منفصلة عن التكاليف ذات الصلة بالبيئة المتكبدة نتيجة للغرامات والجزاءات المفروضة على عدم الامتثال للوائح البيئية والتعويضات المدفوعة للغير نتيجة لخسارة أو ضرر ناتج عن تلوث وضرر بيئي سابق.
- تختلف الغرامات والتعويضات عن غيرها من أنواع التكاليف البيئية من حيث انها لا تعود بأي نفع وعائد للشركة، لذلك فان من المناسب إدراج كشف منفصل في هذا الشأن.
- يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن أي تكاليف بيئية تسجل باعتبارها بنداً من البنود الاستثنائية للالتزامات البيئية.

(ب) **الالتزامات البيئية:**

- يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن الالتزامات البيئية سواء في الميزانية العمومية أو في الإيضاحات حول البيانات المالية.
- يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لقياس الالتزامات البيئية سواء (طريقة القيمة الراهنة، أو طريقة التكلفة الجارية).
- بالنسبة لكل فئة من الفئات المادية للالتزامات يجب إيضاح ما يلي:-

أ- وصف موجز لطبيعة الالتزامات.

ب- إشارة عامة إلى توقيت وشروط تسويتها.

وعند وجود قدر بير من عدم التيقن بشان مقدار الالتزامات أو توقيت التسوية يجب الكشف عن ذلك.

- يجب الافصاح عن أي وجه من اوجه عدم التيقن المتعلقة بالقياس فيما يتصل بأي التزام بيئي معترف به وكذلك مدى النتائج المحتملة.
- وعند اتباع طريقة القيمة الراهنة كأساس للقياس يولى الاعتبار للإفصاح عن جميع الالتزامات البيئية المعترف بها في البيانات المالية بما في ذلك:-

أ- تقدير التكاليف الجارية لتسوية الالتزامات البيئية.

ب- معدل التضخم المقدر على الأجل الطويل والمستخدم في حساب الالتزامات البيئية.

ت- تكاليف التسوية المقدرة في المستقبل.

ث- سعر (أسعار) الخصم.

- وسوف يساعد الافصاح عن المعلومات المذكورة سابقاً مستخدمي المعلومات في تقديرهم لطبيعة وتوقيت وحجم والتزام أي مؤسسة فيما يتعلق بمواردها المالية في المستقبل.

(ح) **السياسات المحاسبية:-**

- يجب الكشف عن أي سياسات محاسبية تتصل بوجه خاص بالالتزامات والتكاليف البيئية.

(خ) **معلومات عامة:**

- يجب الافصاح عن طبيعة الالتزامات البيئية المعترف بها في البيانات المالية بما في ذلك من بين أمور أخرى، مع توضيح موجز لأي ضرر بيئي أو أي قوانين أو لوائح تقتضي تداركه واصلاحه وكذلك بيان أي تغييرات يتوقع بصورة معقولة إجراؤها على هذه القوانين أي على التكنولوجيا القائمة التي تنعكس في المبلغ المنصوص عليه.
- كما يجب الإفصاح عن المسائل البيئية التي تمس أي كيان وكذلك صناعته بما في ذلك:-

أ- السياسات والبرامج الرسمية التي اعتمدتها المنشأة.

ب- في الحالات التي لا تعتمد فيها هذه السياسات والبرامج يجب توضيح ذلك أو على مدى السنوات الخمس الماضية أيهما اقصر.

ت- مدى اتخاذ تدابير الحماية البيئية بسبب التشريعات الحكومية، ومدى استيفاء الشروط الحكومية (من ذلك مثلاً جدول زمني للحد من الانبعاثات).

ث- أي إجراءات مادية بموجب قوانين البيئة.

- من المفضل الكشف عن أي حوافز تشجيعية حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية.
- يمكن أن يقدم الإفصاح المقترح في الإيضاحات حول البيانات المالية في جزء منفصل خارج البيانات المالية، وهذا الكشف يمكن مستخدمي المعلومات من تقييم توقعات الشركة في الوقت الحاضر وفي المستقبل فيما يخص اثر الأداء البيئي على الوضع المالي للشركة.

أسئلة عملية وتطبيقية :-

- **ضع دائرة حول الاجابة الصحيحة لكل مما يأتي:-**

1- يحتوي النظام المحاسبي للمشروع على:-
أ- التسجيل الروتيني مسك الدفاتر.
ب- تلخيص البيانات المسجلة في السجلات من اجل عرض المعلومات لأغراض معينة.
ت- أ فقط صحيحة.
ث- أ+ب صحيحان.

2- فرضة استمرارية المنشأة تعني:-
أ- بيع الاصول والخصوم بقيمة ثابتة.
ب- عدم توفر النية في تصفية نشاط المنشأة.
ت- تصفية المنشأة في نهاية كل سنة.
ث- لـــــــيس شـــــــيئاً ممـــــــا ذكـــــــر اعـــــــلاه.

3- مفهوم الاستحقاق يعني:-
أ- تسجيل الايرادات والمصروفات في السجلات المحاسبية عندما يتم اكتسابها او حدوثها.
ب- تسجيل الايرادات التي تصخ الفترة والمصروفات النقدية فقط.
ت- تسجيل الايرادات النقدية فقط والمصروفات التي تخص الفترة.
ث- أ+ج معـــــــــــــــــاً صـــــــــــــــــحيحان.

4- اذا تعارض مفهوم الاستحقاق مع مفهوم الحيطة والحذر فان:-
أ- مفهوم الاستحقاق هو الذي يسود.
ب- مفهوم الحيطة والحذر هو الذي يسود
ت- لـــــــيس شـــــــيئاً ممـــــــا ذكـــــــر أعـــــــلاه.

5- يتمشى مفهوم الاستحقاق مع:-
أ- مفهوم الاستمرارية.
ب- مبدا المقابلة.
ت- مفهوم الحيطة والحذر.
ث- لـــــــيس شـــــــيئاً ممـــــــا ذكـــــــر اعـــــــلاه.

6- يعني مفهوم الثبات:
أ- ثبات المعالجة المحاسبية للبنود المتشابهة في الفترة المحاسبية الواحدة.
ب- ثبات المعالجة المحاسبية للبنود المتشابهة في فترة لأخرى.
ت- ثبات الدفاتر والسجلات المحاسبية من فترة لأخرى.
ث- أ + ب معـــــــــــــاً صـــــــــــــحيحان.

7- يترتب على استخدام المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية وقت ارتفاع الأسعار (التضخم):
أ- مقابلة ايرادات حصلت في تواريخ سابقة مع ايرادات جارية.
ب- مقابلة ايرادات جارية مع تكاليف جارية.
ت- مقابلة تكاليف حصلت في تواريخ سابقة مع ايرادات جارية.
ث- أ + ج معـــــــــــــاً صـــــــــــــحيحان.

8- إذا ظهر في ميزانية احدى الشركات في 1994/12/31 أن قيمة الآلة بالتكلفة 80000 دينار، والاستهلاك 10000 دينار، وكان الرقم القياسي للبيع بالتجزئة في ذلك الثابتة هو 165، فإذا علمت أن الآلة كانت قد اشتريت في 1990/1/1 حيث كان الرقم القياسي للبيع بالتجزئة هو 110.
فإن صافي القيمة الدفترية للآلة في تاريخ الميزانية محسوبة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة هي:
أ- 46666 دينار.
ب- 53333 دينار.
ت- 105000 دينار.
ث- 70000 دينـــــــــــــــــــــــــــــــار.

9- للوصول الى نصيب السهم الواحد من الربح، يتم قسمة الربح المنسوب لحقوق ملكية المساهمين على:
أ- عدد الأسهم المصرح بها (العادية).
ب- عدد الأسهم المصدرة (العادية).
ت- عدد الأسهم المتداولة في السوق المالي (العادية).
ث- ليس شيئاً مما ذكر اعلاه.

10-تحتسب ربحية السهم الواحد على أساس:
أ- الرحب بعد طرح الضرائب وحقوق الأقلية.
ب- الربح قبل طرح الضرائب وعوائد الأسهم الممتازة وقبل البنود غير العادية.
ت- الربح بعد طرح الضرائب وحقوق الأقلية وعوائد الأسهم الممتازة وقبل البنود غير العادية.
ث- الربح قبل طرح الضرائب وحقوق الأقلية وعوائد الأسهم الممتازة.

11-في 1994/12/31 أظهرت ميزانية احدى الشركات 2000000 سهم عادي و 100000 سهم ممتاز، وفي 1995/6/30 أصدرت الشركة 1000000 سهم عادي إضافي ولها الحق في أرباح الأسهم عن السنة حتى 1995/12/31، وعلى ذلك فإن عدد الأسهم التي يجب استخدامها في حساب السهم الواحد هي:
أ- 1,500,000 سهم.
ب- 2,500,000 سهم.
ت- 3,500,000 سهم.
ث- 2,000,000 سهم.

12-أي من الحالات التالية تؤدي إلى تخفيض ربحية السهم الواحد:
أ- سندات أو قروض قابلة للتحويل إلى أسهم عادية.
ب- سندات أو قروض قابلة للتحويل إلى أسهم ممتازة.
ت- أصول أو ممتلكات ثابتة أخرى قابلة للتحويل إلى أسهم عادية.
ث- جميع ما ذكر أعلاه صحيحاً.

13-أي من البنود التالية ليست من البنود الاستثنائية:
أ- تكاليف إعادة التنظيم التي لا ترتبط بوقف استمرارية قطاع معين في المنشأة.
ب- بيع الاستثمارات التي لم يقصد عند امتلاكها إعادة بيعها.
ت- المبالغ الفائضة الناشئة عن تسوية مطالبات التأمين.
ث- المبالغ الفائضة الناشئة عن تسوية مطالبات التأمين.
ج- المصروفات غير العادية للديون المعدومة أو شطب المخزون السلعي.

14-الفروق الدائمة بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي هي التي تنشأ عن:
أ- ظهور بنود معينة في حساب الأرباح والخسائر قد تكون خاضعة للضريبة ومسموح بتنزيلها من الايراد الخاضع للضريبة.

ب- ظهور بنود معينة في الميزانية يمكن استبعادها.
ت- ظهور بنود معينة في حساب الأربحا والخسائر قد تكون غير خاضعة للضريبة أو غير مسموح بتنزيلها مع الايراد الخاضع للضريبة.
ث- ظهور بنود معينة في حساب الأرباح والخسائر يمكن توزيعها على عدد من السنوات.

15-يعتبر مخصص الديون المشكوك فيها:
أ- من الفروقات الدائمة بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي.
ب- من الفروقات الدائمة والزمنية معاً.
ت- من الفروقات الزمنية.
ث- ليس شيئاً مما ذكر أعلاه.

16-إن المبرر الرئيسي لعمل مخصص كامل للضريب المؤجلة ينبع من:
أ- مفهوم استمرارية المشروع.
ب- مفهوم الثبات.
ت- مفهوم الحذر.
ث- مفهوم الاستحقاق.

17-يجب أن يقيم المخزون السلعي (بضاعة آخر المدة) على أساس:
أ- التكلفة أو صافي القيمة الشرائية أيهما أقل.
ب- اجمالي التكلفة فقط.
ت- التكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.
ث- صافي القيمة البيعية فقط.

18-تسجل الأعمال تحت التنفيذ للعقود طويلة الأجل في القوائم المالية على أساس:
أ- التكلفة مضافً اليها الربح الذي يخضعها مطروحاً منها أية خسائر منظورة والدفعات المقبوضة ومستحقة القبض على أساس الانجاز.
ب- التكلفة مطروحاً منها الربح الذي يخصها وأية خسائر منظورة والدفعات المقبوضة ومستحقة القبض على أساس الانجاز.
ت- التكلفة التقديرية للمواد الخام المباشرة.
ث- التكلفة التقديرية للأجور المباشرة.

19-يمكن تعريف صافي القيمة التحصيلية بأنه:

أ- سعر البيع الفعلي أو التقديري في ظروف العمل العادية بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة البضاعة ولإتمام عملية البيع.
ب- سعر البيع الفعلي أو التقديري في ظروف العمل العادية بعد اضافة التكاليف اللازمة لتهيئة البضاعة ولإتمام عمل البيع.
ت- تعادل سعر البيع التقديري.
ث- تعادل سعر البيع المعدل بالتضخم.

20- إذا غيرت إحدى الشركات من طريقة الوارد أولا ً صادر أولاً إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، وترتب على ذلك زيادة في تكلفة البضاعة المباعة، فإن أثر هذه الزيادة سيؤدي إلى:
أ- تخفيض فخسائر الشركة.
ب- زيادة في صافي الأرباح.
ت- تخفيض في صافي الأرباح.
ث- تخفيض في صافي الأرباح.
ج- لا أثر على الأرباح.

21- أي من البنود التالي يعتبر أصلا غير ملموس:
أ- حقوق الامتياز والاختراع.
ب- حقوق التأليف.
ت- أراضي ومباني.
ث- العلامات التجارية.

22- إذا كانت قيمة المواد الخام المشتراه في إحدى الشركات الصناعية عن الفترة هي 20000 دينار، وقيمة المواد الخام المباشرة المستخدمة في الانتاج هي 10000 دينار، وقيمة الأجور المباشرة هي 15000 دينار، وقيمة التكاليف الصناعية غير المباشرة هي 18000، وقيمة المصاريف البيعية خلال الفترة هي 12000 دينار، والسؤال عن التكلفة الصناعية للمنتج بفرض عدم وجود مواد خام باقية أول أو آخر الفترة وكذا بضاعة تحت التشغيل:
أ- 54000 دينار،
ب- 42000 دينار.
ت- 62000 دينار.
ث- 74000 دينار.

23- تمثل التكلفة الدفترية للأصل الثابت (الآلات) في بداية نشاط الشركة:

أ- جميع التكاليف التي صرفت على الأصل حتى استخدامه في الانتاج.
ب- التكلفة التاريخية مطروحاً منها قيمة الخردة أو النفاية.
ت- التكلفة التاريخية مطروحاً منها الاستهلاك المتجمع.
ث- التكلفة التاريخية معدلة بالأرقام القياسية لأسعار التجزئة.

24- في 1990/1/1 قامت إحدى الشركات بعملية استبدال آلة قديمة بآلة جديدة وكانت المعلومات المحاسبية المتاحة كما يلي:
سعر شراء الآلة الجديدة 8000 دينار والقيمة الدفترية للآلة القديمة هو 6000 دينار والقيمة السوقية للآلة القديمة هو 6000 دينار، ومصاريف تركيب وتجهيز الآلة الجديدة 5000 دينار، فإذا علمت ان الآلة القديمة قد بيعت بمبلغ 6000 دينار، والسؤال عن قيمة الآلة التي يجب رسملتها واظهارها في الدفاتر المحاسبية:
أ- 82000 دينار.
ب- 83000 دينار.
ت- 85000 دينار.
ث- 88000 دينار.

25- في 1994/3/1 قامت احدى الشركات بشراء آلة من الخارج وكان سعر شراء الآلة 600000 دينار تم دفع مبلغ 300000 دينار نقداً والباقي على خمسة أقساط شهرية بفائدة اجمالية قدرها 4000 دينار عن الفترة، وبلغت مصروفات شحن الآلة 90000 دينار، ومصروفات التركيب والتجهيز 5000 دينار، والسؤال عن إجمالي تكلفة الآلة كما تظهر في ميزانية الشركة في 1994/12/31.
أ- 395000 دينار.
ب- 691000 دينار.
ت- 699000 دينار.
ث- 695000 دينار.

26- في 11978/1 اشترت إحدى الشركات آلة بمبلغ 30000 دينار وتم تقدير العمر الانتاجي لها بعشرين (20) سنة، وتستهلك بطريقة القسط الثابت بدون قيمة خردة أو نفاية في ناهية العمر، وفي 1988/1/1 قامت الشركة بتجديد الآلة بمبلغ 3000 دينار مما ادى إلى زيادة قيمتها الانتاجية وزيادة عمر الآلة خمسة (5) سنوات أخرى إضافية، والسؤال عن قسط الاستهلاك الواجب تسجيله عن عام 1988:
أ- 1000 دينار.

ب- 1200 دينار.
ت- 1500 دينار.
ث- 1800 دينـــــار.

27- أي من الأحداث التالية يعتبر حداثاً لاحقاً لتاريخ الميزانية العمومية والذي يجب تصنيفه ضمن الأحداث المعدلة:
أ- المفاوضات بالنسبة للمبالغ المستحقة على المدينين أو إعسار أحد المدنيين.
ب- إصدار الأسهم والسندات.
ت- شراء الاستثمارات والأصول الثابتة وبيعها.
ث- فـتح نشـاطات تجاريـة جديـدة أو التوسـع فـي نشـاطات تجاريـة قائمـة.

28- أي من الأحداث التالية يعتبر حدثاً لاحقاً لتاريخ الميزانية العمومية والذي يجب تصنيفه ضمن الأحداث غير المعدلة:
أ- إقفال قسم النشاطات القائمة، إذ لم يكن ذلك الاقفال متوقعاً في نهاية السنة.
ب- الحصول على معلومات عن معدلات الضريبة.
ت- التقييم الذي يعطي الدليل على وجود تناقص دائم في قيمة الممتلكات.
ث- المبالغ المقبوضة أو مستحقة القبض بالنسبة لمطالبات تعويض التأمين والتي كانت لدور المفاوضات بتاريخ الميزانية؟

29- اشتريت آلة غي 1991/1/1، قدر عمرها الإنتاجي بـ (4) سنوات، وقيمة الآلة خردة بعد ذلك تعادل 15% من سعرها، هل مصروف الاستهلاك على أساس مجموع أرقام السنين سيكون أعلى أو أقل من مصروف الاستهلاك المحسوب على أساس طريقة الرصيد المتناقص المضاعف للاستهلاك في السنة الأولى والسنة الثانية من عمر الآلة:

	السنة الأولى	السنة الثانية
أ-	أعلى	أعلى
ب-	أعلى	أقل
ت-	أقل	أعلى
ث-	أقل	أقل

30- استخدم البيانات التالية للإجابة على ما يلي:
تستخدم شركة الاتحاد التجارية نظام الجرد الدوري للمخزون، وفيما يلي البيانات المتعلقة بالمخزون خلال عام 1993:

رقم مسلسل	الإيضاحات	الكمية	السعر
1	بضاعة أول المدة في 1-1-1993	100	7
2	بضاعة مشتراه في 1993/3/1	250	8
3	بضاعة مشتراه في 1993/7/1	300	9
4	بضاعة مشتراه في 1993/9/1	200	9.5
5	بضاعة مشتراه في 1993/12/16	150	10
	المجموع	1000 وحدة	

أ- وخلال الفترة باعت الشركة (800) وحدة بسعر 11 دينار للوحدة، وبالرجوع الي البيانات السابقة وباستخدام طريقة الـ (FIFO)، فإن تكلفة البضاعة المباعة بالتكلفة تساوي:

أ- 1400 دينار.

ب- 1500 دينار.

ت- 2000 دينار.

ث- 1975 دينار.

ب- وباستخدام البيانات السابقة بطريقة (LIFO)، فإن تكلفة البضاعة المباعة لسنة 1993 تساوي:

أ- 8800 دينار.

ب- 7685 دينار.

ت- 7300 دينار.

ث- 6825 دينار

31- قس 1991/1/1 اشترت شركة الصفاء معدات بمبلغ 35000 دينار وقدر عمرها الانتاجي في ذلك التاريخ بــ (5) سنوات، وقيمتها كخردة او نفاية بــ 5000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة مجموع أرقام السنين لاستهلاك المعدات، إن رصيد مخصص استهلاك المعدات في 1994/12/31 هو:

أ- 24000 دينار.

ب- 26000 دينار.

ت- 28000 دينار.

ث- 30000 دينار.

32- في 1991/1/1 اشترت شركة الاتحاد معدات بمبلغ 47000 دينار وقدر عمرها الانتاجي في ذلك التاريخ بـ (5) سنوات، وقيمتها كخردة بـ 2000 دينار وتستخدم الشركة طريقة مجموع أرقام السنين لاستهلاك المعدات، وفي 1991/7/1 بيعت المعدات بمبلغ 12500 دينار نقداً، عن ربح (خسارة) بيع المعدات هي:

أ- 75000 دينار.
ب- 3000 دينار.
ت- 4500 دينار.
ث- 1500 دينار.

33- شب حريف في مخازن شركة الاتحاد في 1991/10/15 وقد حصلت المعلومات التالي من سجلات الشركة التي تعد قوائمها المالية في 1991/12/31:

بضاعة أول المدة في 1991/1/1 = 8000 دينار.
المشتريات لغاية 1991/10/15 = 47000 دينار.
معدل الربح الاجمالي من المبيعات = 25%
المبيعات لغاية 1991/10/15 = 60000 دينار.

وفقا لطريقة مجمل الربح تقدر قيمة البضاعة الموجودة في مخازن الشركة في 1991:/10/15

أ- 2000 دينار.
ب- 7000 دينار.
ت- 13000 دينار.
ث- 15000 دينار.
ج- 10000 دينار.

34- اشترت إحدى الشركات أرض وعليها بعض المباني القديمة وكان نية الشركة عند الشراء القيام بهدم هذه المباني وتمهيد الأرض بغرض إقامة مباني جديدة لإدارة مصانع الشركة، فإذا علمت ما يلي:

	دينار
• ثمن شراء الأرض	= 500000
• تكاليف السمسرة وتسجيل الأرض	= 50000
• تكاليف هدم المباني القديمة	= 30000
• تم بيع الانقاض من هذه المباني بمبلغ	= 10000
• تكاليف تمهيد الأرض وتسويتها	= 20000

- تكاليف الأساسات الخاصة بالمباني الجديدة = 3000000

فإن التكلفة الرأسمالية لحساب الأراضي في هذه الحالة عبارة عن:

أ- 580000 دينار.
ب- 590000 دينار.
ت- 3500000 دينار.
ث- 600000 دينار.
ج- 53000 دينار.

35-دفعت إحدى الشركات مصروفات خلال عام 1995 مبلغ 300000 دينار، منها 20000 دينار كان يستحق دفعها عام 1994، ومبلغ 80000 دينار سددت مقدماً عن عام 1996 والباقي يخص عام 1995 ويستحق سداده، فإن المصروفات عام 1995 وفقاً للأساس النقدي تبلغ:

أ- 320000 دينار.
ب- 300000 دينار.
ت- 220000 دينار.
ث- 100000 دينار.

36-اذا بلغت عناصر حقوق الملكية في إحدى الشركات المساهمة 1000000 دينار رأس مال الأسهم (100000 سهم)، 150000 دينار احتياطيات 50000 دينار علاوة إصدار الأسهم، فإن القيمة الدفترية للسهم هي:

أ- 12 دينار.
ب- 20 دينار.
ت- 10 دينار.
ث- 15 دينار.

37-إذا بلغت عناصر الملكية في إحدى الشركات المساهمة 1000000 دينار رأس مال الأسهم (100000 سهم عادي)، 300000 دينار احتياطات 10000 دينار علاوة إصدار أسهم عادية، فان القيمة الاسمية للسهم هي:

أ- 14 دينار.
ب- 13 دينار.
ت- 10 دينار.

ث- 11 دينار.

38- اشترت إحدى الشركات الصناعية الآلات مستوردة بثمن شراء قدره (500000) دينار، تكلفت رسوم جمركية 150000 دينار، ورسوم نقل 10000 دينار، وتركيب مواد 15000 دينار، واجور مهندسين 25000 دينار، وعلى ذلك فإن حساب الآلات يظهر في الدفاتر بتكلفة عند بدء الانتاج قدرها:

أ- 650000 دينار.
ب- 70000 دينار.
ت- 675000 دينار.
ث- 690000 دينار.

39- يتم ترجمة الأصول الثابتة والمخزون السلعي والمتمثلة بعملات أجنبية:

أ- سعر الاقفال.
ب- سعر التحويل السائد في تاريخ الشراء.
ت- متوسط سعر التحويل.
ث- سعر الاقفال المعدل.

40- عندما تقوم الشركة بعملية الاقتراض بالعملات الأجنبية من اجل تمويل أو تقديم حماية مالية لصافي استثماراتها في الوحدة الأجنبية، فإن الفروقات التي تنشأ نتيجة التحويل يجب أن:

أ- ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر.
ب- ترحل إلى رأس المال العامل.
ت- ترحل إلى الاحتياطات.
ث- تخفض القروض والاستثمارات بالفروقات التي تنشأ نتيجة التحويل.

41- يعتبر الفروق بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الايجار خلال مدة العقد والقيمة المرسملة الأولية عبء تمويل او تكلفة تمويل وتوزيع هذه التكلفة على:

أ- الفترات المتعلقة بحياة الأصل.
ب- الفترات المتعلقة بمدة عقد الايجار.
ت- حسب القيمة الدفترية للأصل.

ث- حسب التكلفة التاريخية للأصل
ج- لا شيء مما ذكر أعلاه.

42- في حالة السيطرة المؤقتة يجب إظهار الاستثمارات في الشركات التابعة في الحسابات الموحدة على أساس:
أ- التكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.
ب- القيمة السوقية.
ت- التكلفة التاريخية.
ث- التكلفة الدفترية أو التاريخية أيهما أقل.

43- أي من الحالات التالية التي تتطلب وجوب قيام الشركة القابضة بإعداد حسابات مجموعة الأعمال الموحدة على أساس:
أ- تشابه النشاط للشركة القابضة والشركات التابعة.
ب- عدم تشابه النشاط.
ت- التبادل التجاري بينهما.
ث- إن الشركة القابضة لها حق اختيار وتعيين أعضاء مجلس الإدارة للشركة التابعة؟

44- الشهرة الموجبة المشتراه:
أ- تستبعد من الحسابات باستهلاكها في حساب الأرباح والخسائر.
ب- تستبعد من الحسابات وذلك بتحميلها على حساب الاحتياطات الشطب الفوري.
ت- تستبعد من الحسابات بتخفيض قيمة الأصول.
ث- تستبعد من الحسابات بتخفيض قيمة الخصوم.

45- الفرق الأساسي بين طريقة الشراء (الامتلاك) وطريقة الدمج:

	في طريقة الشراء	**في طريقة الدمج**
أ-	قد توجد شهرة موجبة أو سالبة	شهرة سالبة.
ب-	قد توجد شهرة موجبة او سالبة	شهرة موجبة.
ت-	قد لا توجد شهرة موجبة أو سالبة	لا يوجد شهرة.

46- عندما تبيع شركة قابضة كامل أسهمها في شركة تابعة، فإن متحصل المبيعات يجب أن:
أ- يقابل مع عدد الأسهم في دفاتر الشركة التابعة.
ب- يقابل مع عدد الأسهم في دفاتر الشركة القابضة.
ت- يقابل مع تكلفة الأسهم في دفاتر الشركة التابعة.

ث- يقابل مع تكلفة الأسهم في دفاتر الشركة القابضة.

47-تهدف المحاسبة الدولية بصفة أساسية إلى:
أ- دراسة الأنظمة الاقتصادية والسياسية لاختيار النظام الاقتصادية الأكثر ملاءمة لاحتياجات دولة ما.
ب- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة لاختيار النظم الأكثر ملاءمة لاحتياجات دولة ما.
ت- وضع النظام المحاسبي لكل دولة بما يتلاءم مع النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي.
ث- اختيار الطريقة المحاسبية الملاءمة لكل دولة حسب ظروفها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

48-تم استعمال المحاسبة في الدول الاشتراكية بغرض:
أ- خدمة الدائنين والمستثمرين أولاً.
ب- خدمة أجهزة التخطيط والرقابة المالية والادارية.
ت- خدمة رجال الأعمال.
ث- خدمة المستثمرين والدائنين والبنوك أولاً.

49-إن النظام المحاسبي الأمريكي بصورة عامة مبني على النظام المرن والذي بموجبه يمكن:
أ- استعمال مفاهيم محاسبية مختلفة من قبل الشركات لنشاطات متشابهة.
ب- استعمال مفاهيم محاسبية مختلفة من قبل الشركات لنشاطات غير متشابهة.
ت- استعمال طرق محاسبة مختلفة من قبل الشركات لنشاطات غير متشابهة.
ث- استعمال طرق محاسبية مختلفة من قبل الشركات لنشاطات متشابهة.

50-تعتمد المحاسبة كعلم من العلوم الاجتماعية في ظهورها وتطورها على:
أ- النظريات الرياضية والاحصائية.
ب- الأبحاث العلمية والعملية.
ت- تعدد وتنوع الأنشطة الاقتصادية وتطورها.

51-تؤثر المحاسبة على البيئة المحيطة عن طريق:
أ- إنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية الملائمة لمختلفة الأطراف.
ب- دورها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية.\
ت- كل ما سبق (أ) + (ب) معاً صحيحان.
ث- لا شيء مما ذكر.

52-من أهم أساليب القياس المحاسبي لنتائج الأنشطة الاقتصادية:
أ- القياس الكمي غير النقدي.
ب- القياس الوصفي أو الانشائي.
ت- القياس الكمي النقدي.

53-القياس المحاسبي للنتائج ينصب على:-
أ- قياس ما يوجد من الثروة الاقتصادية في لحظة زمنية معينة.
ب- قياس التغيرات التي تطرأ على الثروة الاقتصادية على مدار فترة زمنية محددة.
ت- كل ما سبق صحيح.

54-من أهم مزايا أساس الاستحقاق في مجال القياس المحاسبي أنه:
أ- يحتاج إلى نظم محاسبي بسيط.
ب- يساعد على إعداد الموازنات القادمة في وقت مناسب.
ت- يساعد على إجراء المقارنات بين السنوات المختلفة.

55-من القوائم المالية التي تنتجها المحاسبية المالية في نهاية الفترة المالية بهدف إظهار نتيجة النشاط الاقتصادي خلال هذه الفترة:
أ- قائمة المركز المالي.
ب- قائمة الدخل.
ت- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

56-من الأساليب الهامة للقياس المحاسبي أسلوب القياس التاريخي والذي يعتمد على:
أ- قياس الحدث او الواقعة عند حدوثها بالقيمة الاقتصادية في ذلك التاريخ.
ب- قياس الحدث أو الواقعة بقيمتها الاقتصادية التاريخية مع الأخذ في الاعتبار التغير في مستوى الأسعار.
ت- قياس القيمة الحقيقية الجارية للحدث أو الواقعة وفقاً لأسعار السوق الجارية.

57-يتميز الأساس النقدي كأحد أسس قياس النتائج بالموضوعية ويرجع السبب في ذلك:
أ- أنه يتميز بالابتعاد عن مخاطر التقدير الشخصي.
ب- أنه أساس بسيط وسهل التطبيق.
ت- أنه أساس يساعد على إعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر.

58-من بين القواعد والمبادئ المحاسبية التي تتفق بها المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية:
أ- إعداد الموازنات.
ب- الحيطة والحذر.
ت- الأسلوب العلمي والمنهجي للمحاسبة والمراجعة.
ث- استهلاك الأصول الثابتة.

59-حتى تسيطر شركة قابضة على شركة أخرى تابعة يلزم أن تلمك الشركة الأولى القابضة:
أ- أكثر من 50% من الأسهم العادية والممتازة في الشركة التابعة.
ب- أكثر من 50% من الأسهم العادية فقط في الشركة التابعة.
ت- أي عدد من اسهم الشركة التابعة.

60-كمرحلة من مراحل التطور بالنسبة لأسس القياس في القطاع الحكومي في دول العالم وخاصة في الدول العربي يتطلب الأمر:
أ- استخدام الأساس النقدي في كل جوانب القياس المحاسبي.
ب- استخدام أساس الاستحقاق في كل جوانب القياس المحاسبي.
ت- استخدام الأساس النقدي بالنسبة لبعض العناصر وأساس الاستحقاق بالنسبة للعناصر الأخرى.

61-يتكون الاطار النظري للمحاسبة المالية من ثلاثة مستويات هي بالترتيب التالي:
1- المفاهيم الأساسية، ثم الارشادات التطبيقية، ثم الأهداف الأساسية.
2- المفاهيم الأساسية، ثم الأهداف الأساسية، ثم الارشادات التطبيقية.
3- الأهداف الأساسية، ثم المفاهيم الأساسية، ثم الارشادات التطبيقية.

62-من الخصائص الأساسية الوصفية للمعلومات المحاسبية إمكانية الاعتماد عليها بتوفير العناصر التالية:
أ- الساعدة على التقييم والتنبؤ.
ب- الملاءمة الوقتية والثبات.
ت- القابلية للتحقق وعدم التحيز والأمانة في التقدير.

63-من الافتراضات المحاسبية التي يتضمنها المستوى الثالث والأخير من مستويات الاطار النظري للمحاسبة المالية:
أ- مبدأ تحقق الايرادات.
ب- استمرارية الوحدة.

ت- الحيطة والحذر.
ث- مقابلة المصروفات بالإيرادات.

64- من معايير القياس المحاسبي المنفعة الاقتصادي وهي التي تعني:
أ- تخفيض التكلفة الاقتصادية لعملية القياس بصرف النظر عن الدقة.
ب- زيادة المنفعة الاقتصادية لنتائج القياس بصرف النظر عن تكلفتها الاقتصادية.
ت- الحفاظ على التوازن الملائم بين التكلفة الاقتصادية والمنفعة الاقتصادية.

- حدد أي من العبارات التالية (صحيحة) واي منها (خاطئة) دون شرح أو تعليق.

65- من العوامل البيئية التي لا تأثير لها على المحاسبة مبدأ استقلالية الوحدات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الادارة. (خطأ)

66- يتركز اهتمام المحاسبة على قياس الثروة الاقتصادي قياساً كمياً بغرض تحديد قيمتها الاقتصادية في لحظة زمنية محدد فقط (خطأ).

67- تتركز وظيفة المحاسبة في وظيفة قياس النتائج محاسبياً فقط (خطأ).

68- الموضوعية العلمية كمعيار أساسي من معايير القياس المحاسبي تتطلب الابتعاد عن التقدير والتبؤ وعدم الاعتماد على الحكم الشخصي للمحاسب . (خطأ)

69-تعني ملائمة البيانات والمعلومات المحاسبية كأحد معايير القياس المحاسبي قابليتها للاستخدام تحت أي ظروف متغيرة. (خطأ).

70-يجب إسقاط افتراض ثبات قيمة النقود في ظل حدوث تقلبات المستوى العام للأسعار. (صحيحة).

71-تعتبر البيانات المحاسبية بمثابة مادة خام لازمة وضرورية لإنتاج المعلومات المحاسبية. (صحيحة).

72-البيانات المحاسبية كأحد عناصر المدخلات في نظام المعلومات المحاسبي قابلة للتخزين لحين الحاجة إليها.(صحيحة)

73-تعني الكفاءة في نظم المعلومات المحاسبية تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات من البيانات وعناصر المخرجات من المعلومات. (صحيحة)

74-يعتمد أسلوب القياس التاريخي على قياس الأحداث الاقتصادية عند حدوثها والتغيرات التي تحدث عليها مدار الفترة المحاسبية. (صحيحة)

75-من معايير الاتصال المحاسبي الحفاظ على دلالة الموضوع والعرض الجزئي للمضمون والحقائق. (خطأ)

76-من قيود القياس المحاسبي تطبيق سياسة الحيطة والحذر ومثال ذلك إظهار الايرادات بأكبر قيمة لها والمصروفات بأقل قيمة لها (خطأ).

77-يتميز الأساس النقدي كأحد أسس القياس المحاسبي بالبساطة والوضوح لأنه يتفق مع الأصول العلمية للمحاسبة.

78-تتحقق سيطرة شركة مساهمة على وشركة مساهمة أخرى بشراء أكثر من 50% من الأسهم العادية لها وتسمى الأولى شركة تابعة والثانية شركة قابضة . (خطأ)

79-من الأمور الهامة والأساسية في الوحدات الحكومية المحافظة على ممتلكاتها باحتساب استهلاك لهذه الممتلكات. (خطأ).

80-تتميز الوحدة المحاسبية في القطاع الحكومي بعدم وجود رأسمال على ممتلكاتها باحتساب استهلاك لهذه الممتلكات. (خطأ).

81-من البيانات المالية المتعلقة بأسس القياس المحاسبي ما يعرف بالمصروفات المستحقة والتي تمثل السلع والخدمات التي تم استلامها بصرف النظر عن موعد طلبها أو دفع ثمنها أو استهلاكها. (صحيحة)

82-من خصائص المصروفات الايرادية الجارية أنها تتميز بالدورية وتتفق في سبيل الحصول على الايرادات الجارية في المشروع. (صحيحة)

83-من أمثلة المصروفات الرأسمالية (الاستثمارية) مصاريف التحسينات في الأصول طويلة الأجل. (صحيحة)

84-من الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية خاصية الثبات وخاصية القابلية للتطبيقية. (صحيحة).

85-من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مبدأ تحقق الإيرادات وافتراض استقلالية الوحدة المحاسبية. (خطأ)

86-يهدف مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات في المحاسبة المالية الى أحداث التوازن بينهما في نهاية الفترة المحاسبية. (خطأ)

87-تظهر حقوق الأقلية في الشركة التابعة عندما تكون نسبة المخاطرة أكثر من 50% (خطأ)

88-لا يمكن أن تكون الشركة التابعة لشركة ما قابضة لشركة أخرى. (خطأ)

89-اعتبار المصروفات الرأسمالية في بعض الحالات بمثابة مصروفات إيراديه تحمل على حساب الأرباح والخسائر من الأمور المحاسبية الجائزة تطبيقيا لسياسة الحيطة والحذر. (خطأ)

** حدد أي العبارات التالية صوابا وأيهما خطأ مع تبرير وجهة نظرك في حدود خمسة أسطر لكل عبارة منها:

90- يعبر الافصاح المحاسبي عن بيانات رقمية تظهرها القوائم المالية من مقادير ومن أمثلة هذه العناصر:

السياسات المحاسبية المستخدمة.
شرح للأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية.
معلومات ذات علاقة بعنصر معين من عناصر القوائم المالية.
خصائص متعلقة بالرهونات أو الالتزامات ذات الأولوية.

91- تعدد مفاهيم المحافظة على رأس المال.
(العبارة صواب)
ويمكن أن تقدم في هذا المجال ثلاثة مفاهيم للحافظة على رأس المال:
1- المحافظة على رأس المال النقدي: ويقصد به رأس المال الاسمي.
2- المحافظة على رأس المال الحقيقي/ ويقصد به رأس المال معدلاً بالتغيرات في المستوى العام للأسعار.
3- المحافظة على رأس المال المادي: ويقصد به رأس المال اللازم لاقتناء الأصول المادية للمنشأة.

92- لا توجد علاقة بين مبدأ التكلفة ومبدأ الموضوعية: (العبارة خطأ)
* حيث يقضي مبدأ التكلفة باستخدام سعر التبادل الأصلي (القيمة في تاريخ شراء الأصل) كأساس لتسجيل هذه القيمة في الدفاتر، وترتبط هذه القيمة بالتعامل مع طرف آخر خارج المنشأة، وتتوافر عنها مستندات موثقة ولهذا تتوفر لها الموضوعية. ولما كانت التكلفة الفعلية لا تخضع للحكم والتقدير الشخصي فإننا نقول بأن مبدأ التكلفة يطبق الموضوعية ولهذا فالعلاقة بينهما قوية.

93- لا يطبق مبدأ المقابلة على الميزانية العمومية بالرغم من أن الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات. (العبارة خطأ).

* يقصد بمبدأ المقابلة أن تتم مقارنة الايرادات المحققة خلال الفترة مع المصروفات التي أسهمت في تحقيق هذه الايرادات، وبالتالي فان مبدأ المقابلة يطبق خلال قائمة الدخل (أو حساب النتيجة : ح/ المتاجرة وح/ الأرباح والخسائر)، أما ما تظهره الميزانية العمومية فهو التوازن بين الأصول من ناحية وحقوق الملكية والالتزامات من ناحية أخرى، أي معادلة الميزانية: الأصول = الالتزامات + حقوق الملكية.

94-توجد فروق جوهرية بين التدفقات المالية والتدفقات النقدية (العبارة صواب):
* ويرجع الفرق إلى اختلاف مفهوم النقدية عن مفهوم الأموال، فالأموال كل ما له قيمة، أما النقود فهي أكثر عناصر الأموال سيولة.

95-يواجه قياس الأصول الثابتة مجموعة واحدة من المشكال ذات بعد واحد:(العبارة خطا)
* حيث يواجه قياس الأصول الثابة واختلاف طبيعة كل منها وبالتالي العمل الاقتصادي لها.

96-توجد نظريات متعددة للمحاسبة تغطي جوانب المعرفة فيها (العبارة صواب).

مسلسل	المفاهيم	الاجابة
1	الاستمرارية والفترة	الاستمرارية هي احد الفروض المحاسبية والذي يعني أن

	المحاسبية	المشروع مستمر طالما ظل الهدف الذي أنشئ من أجله. ولهذا يقسم المشروع الى فترات محاسبية دورية حيث يتم قياس نتيجة النشاط خلال كل فترة محاسبية، والمركز المالي له في نهاية هذه الفترة.
2	الثبات والمقارنة	• يعني الثبات تطبيق القواعد والاجراءات خلال السنوات المتتالية، ويتيح تطبيق الثبات قابلية القوائم المالية للمقارنة مما يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على الاستفادة منها بدرجة أفضل.
3	الشكل والجوهر	• يجب تغليب مبدأ الجوهر على الشكل القانوني عند إعداد القوائم المالية. ويعتبر تطبيق الأهمية النسبية بمثابة إقرار بأن الجوهر يتفوق على الشكل في اعتبارات المحاسبيين.
4	المبادئ والأساليب	المبادئ مفاهيم تمثل أسساً واجبة الاتباع أو تمثل أسساً واجبة الاتباع أو أنها قواعد نظرية عامة، بينما تمثل الأساليب الطرق والوسائل المستخدمة، وفي نظرية المحاسبة يتم اشتقاق الأساليب المحاسبية من المبادئ المحاسبية.
5	الافصاح والعدالة	• يجب أن يحقق الافصاح عن الحقائق التي تنطوي عليها القوائم المالية العادلة بين مستخدمي هذه القوائم. ولذلك يجب الالتزام بالإفصاح العادل أي الذي يراعي مصالح جميع فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية.
6	الاستهلاك والقيمة المتبقية	• الاستهلاك هو توزيع التكلفة للأصل على مدار حياته الانتاجية المفيدة له. وعند تحديده يجب أن تؤخذ في الاعتبار القيمة المتبقية في نهاية حياة الأصل، فهي أحد العناصر في معادلة تحديد قسط الاستهلاك.
7	الموجودات والالتزامات	• الموجودات هي الأصول المملوكة للمنشأة في تاريخ معين، وتعتبر الالتزامات بمثابة حقوق للغير على هذه الأصول، ويمثل الفروق بين الموجودات والالتزامات حقوق الملكية.
8	البنود غي العادية وبنود الفترات السابقة	• البنود غير العادية تشير الي عناصر معينة خلال الفترة الحالية ولكنها لا ترتبط بالنشاط الطبيعي العادي فهي ليست نتيجة الجهود العادية .. أما بنود العلاقة بينهما فهي لا ترتبط – كما هو واضح – بالفترة الحالية. • أما العلاقة بينهما فهي أنه يجب الافصاح عن هذه العناصر بعد القسم الأول من قائمة الدخل، أي بعد إظهار نتيجة النشاط العدي (الربح العاجي).

9	التكلفة التاريخية والموضوعية	• جوهر العلاقة بين هذين المفهومين هي أن استخدام التكلفة التاريخية في التسجيل المحاسبي يوفر الموضوعية فإذا كانت الموضوعية مطلباً مهماً في القياس المحاسبي فإن استخدام التكلفة التاريخية هو ضمان تحقيق الموضوعية.
10	القياس النقدي والتضخم	• لا يعترف القياس النقدي (على أساس اقيم الاسمية أو التاريخية) بأثر التضخم على قيم الأصول، ومن المداخل التي تطبق في معالجة تغيرات الأسعار تعديل التكاليف التاريخية تبعاً للتغيرات في مستوى الأسعار العام.

المعالجة المحاسبية:

يدب تخفيض مجمع استهلاك الارضي والمباني بمقدار 4800 دينار.

4800 من حـ / مخصص أ. الأراضي والمباني

4800 إلى حـ/ الأرباح المحتجزة.

* ويبقى مخصص استهلا المباني 5400 دينار

- أما مخصص عام 96 فيجب حساب قسط الاستهلاك للمباني وتحويله الى المخصص وتحميله على دخل الفترة:

2700 إلى حـ / استهلاك المباني

2700 إلى حـ/ مخصص أ. المباني

فأصبح مخصص أ. المباني = 2700 + 5400 = 8100 دينار.

- يظهر محسوماً من أصله في الميزانية العمومية ويحمل على دخل الفترة:

2700 من حــ / أ ، خ

2700 إلى حـ / استهلاك المباني

2- بالنسبة للآلات والتجهيزات :

الالات 350000 دينار مخصص أ. الالات 147000 دينار

(-) الالات 60000 (-) الالات مستهلكة دفترياً 60000

مستهلكة دفترياً 290000 الباقي مخصص أ. الالات = 87000 دينار

- إخراج الالات المستهلكة دفترياً من المنشأة

60000 حـ/ مخصص أ. الالات
60000 إلى حـ / الالات

- اما ما يخص عام 96 فيجب استهلاك الالات المتبقية بمعدل 12.5% سنوياً وتحويله الى مخصص أ. الالات ومن ثم تحميله على دخل الفترة:
290000 × 12.5% = 26.250 دينار قسط الاستهلاك لعام 96

فيكون القيد:
36.250 من حـ / الالات
إلى ح / م . ا الالات
*ويظهر مخصص أ. الالات محسوماً من أصله بقيمة=
الصافي للالات = (290000 – 123250) = 166750 دينار

- فيكون القيد كالتالي:

36.250 من حـ أ، خ
36.250 إلى حـ / مخصص أ. الالات

3- بالنسبة لربح بيع الآلة:

- تعالج الأرباح غير العادية " الرأسملي " ناتجة عن بيع الاصول وفقاً لاتجاهات عدة ويمكن القول بأن الأرباح غير العادية تقفل في قائمة الدخل في مرحلة أحداث غير عادية في الدورات اللاحقة باعتبار أن عمليات بيع الأصول هي عمليات غير متكررة وقد تستخدمها الادارة في بعض الاحيان لتغطية خسئر ناتجة عن النشاط العادي فتقفل بالقدي التالي:

8000 من حـ/ أرباح بيع آلة
8000 إلى حـ/ أ، خ (مرحلة احداق غير عادية).

4- بالنسبة للسيارات:

- التكلفة التاريخية = 30000
- مخصص أز السيارات = 18000 (عن 6 سنوات من عام إلى 95/12/31)
- إذن الفرق هو 500 دينار زيادة كل سنة ومستقطعة من أرباح السنوات السابقة لمدة 6 سنوات = 500 * 6 = 3000 دينار مجمع الزيادة ترد لصالح الأرباح المحتجزة.

فيكون القيد كما يلي:
3000 من حـ/ مخصص أز السيارات
3000 إلى حـ / الأرباح المحتجزة

- ويبقى رصيد مجمع أو مخصص الاستهلاك بعد التسوية كما يلي:

(18000 – 3000) = 15000 دينار.

- أما ما يخص عام 1996 فيكون القيد كما يلي:
- 2500 من حـ / مصروف أز السيارات
- 2500 إلى حـ / مخصص أز السيارات

2500 من حـ / الأرباح والخسائر
2500 إلى حـ/ مصروف أ. السيارات

- ويكون مخصص أ. السيارات حتى نهاية 96/12/31 كما يلي:

(15000 + 2500) = 17500 دينار.

فيكـــــون رصـــــيد الســـــيارات بالميزانيـــــة كمـــــا يلـــــي:

(30000 -17500) = 12500 دينـــــــــــــــــــــــار.

5- المخزون السلعي:

الجرد 650 وحدة بسعر 18 = 11700 دينار

حسب طريقة fifo الواردة أولا صادرا أولاً:

رصيد 96/1/1 850 / 15 =

96/5/30 1500 * 17 =

96/10/15 500*19 =

أخطأ المحاسب باعتماده سعراً افتراضيا لتقييم وحدات المخزون، لأن هذا السعر غير موضوعي وغير واقعي ويجب تعديل قيمة المخزون بما ينسجم مع gaap كما يلي:

(أ) حساب الوحدات المخزون 650 حسب طريقة التسعير المتبقية سابقاً لأنه لا يجوز تبديل السياسات المحاسبية بدون سبب موضوعي وتصبح قيمة المخزون وفق طريق fifo كما يلي:

500 * 19 = 9500 دينار

650

150 * 17 = 2550 دينار

إذن تكلفة المخزون = 12050 دينار

(ت) تقارن تكلفة المخزون بالقيمة السوقية له حيث أن قيمة الوحدة السوقية 20 دينار، فاذا كانت القيمة السوقية أكبر لا يؤخذ بها وذلك حتى لا تحسب أرباح لم تحقق بعد.

(ث) بمـــــا أن القيمـــــة الســـــوقية للمخـــــزون = 11700 دينـــــار

القيمة الفعلية للمخزون = 12050 دينار

إذن الفـــــــرق بالزيـــــــادة 350 دينـــــــار

فيجب تسوية حساب المخزون ليتساوى مع التكلفة الفعلية واعتبار هذا الفرق يخفض من تكلفة المبيعات بالقيد الآتي:

350 من حـ / المخزون السلعي

350 إلـــــــــــى حـــــــــــــ / تكلفـــــــــة المبيعـــــــــــــات

منه حــ / المخزون السلعي له

منـــــــه تكلفـــة المبيعات

11700 350	رصيد الى ح، / تكلفة المبيعات	12050	رصـيد يظهـر بالميزانية
12050			

حــــــ / المبيعات له

5-خسـارة

62000	رصيد	350 619650 620000	مـــن حـــــ / المخـــــــزون السـلعي رصـيد يظهـر فـي حــ / المتاجرة
620000			

البضاعة الغارقة:

- تمثل البضـاعة الغارقـة خسـارة غيـر عاديـة وذلـك لأنهـا تـرتبط أو ناتجـة عـن حـدث غيـر عادي، وبما أنـها تخص أعمال الدورة فيجب ان تحمل على حساب الأرباح والخسـائر (قائمـة الدخل) في مرحلة الأحداث غير العادية وذلك بالقيد الآتي:

55000 من حـ / الأرباح والخسائر

55000 إلـــــــــــى حـــــــــــــ / بضـــــــــاعة غارقـــــــــــة

6- خسارة الدعوى القضائية:

- لا يجوز نقل أعباء دورة مالية الي دورة مالية أخرى وكذلك لا يجوز نقل ايرادات دورة مالية الى مالية أخرى وبالتالي كان على المحاسب أن يحمل خسارة الدعوة القضائية لدخل عام 1995 ، وبما أنه لم يفعل ذلك زاد هذا الأمر من رصيد الأرباح المحتجزة بقيمة الدعوى القضائية المنقولة فيكون القيد كما يلي:

3200 من حــ / الأرباح المحتجزة

3200 الى حــ / خسارة دعوة قضائية

6- الفوائد الدائنة:

- على المحاسب أن يحمل الفترة بمصروفاتها وايراداتها فقط وبالتالي عليه فصل الايرادات المقبوضة مقدماً (4000) دينار عن باقي الايرادات وإعتبارها ضمن أرصدة الميزانية كأرصدة دائنة أخرى كما يلي:

4000 من حـ / ايرادات فوائد دائنة.

4000 الى حـ / ايرادات فوائد مقبوضة مقدماً

وتصوير حسابات (الايرادات فوائد دائنة) و (حـ / ايرادات فوائد مقبوضة مقدماً) كما يلي :

منه	حـ/ ايرادات مقبوضة مقدماً		له
4000 6000	الى حـ / فوائد مقبوضة مقدماً رصيد يظهر في أ، خ	10000	رصيد

منه	حـ / ايرادات مقبوضة مقدماً		له
4000	رصيد يظهر في الميزانية	4000	حـ / فوائد مقبوضة مقدماً

8-الرواتب:

- تتم تسوية حساب الرواتب باعتبارها مستحقة عن عام 96:

9400 من حـ / م. ادارية ومالية

9400 من حـ/ الرواتب المستحقة

منه	حـ / م. ادارية ومالية		له
38700 7400	رصيد الى حـ / الرواتب المستحقة	48100	يقفل في حـ / أ، خ

قائمة الدخل كما هي بتاريخ 1996/12/31

المبيعات		860000
(-) تكلفة المبيعات		619650
مجمل الربح		340350
(المصاريف التشغيلي):		
مصاريف عمومية وادارية	48100	
اعباء استهلاك المباني	2700	
أعباء استهلاك الآلات والتجهيزات	36250	
اعباء استهلاك السيارات	2500	
مجموع المصاريف التشغيلية العادية		89550
		150800
مجمل الربح بعد طرح المصاريف العادية		
(مصاريف غير عادية)		55000
بضاعة غارقة غير عادية)		95800
بضاعة غارقة خسارة		6000
+فوائد وأرباح:		8000
فوائد دائنة		
أرباح بيع الآلة		
صافي الربح الشامل، يظهر في الميزانية لدعم حقوق الملكية		109800

البنود النقدية (الأصول النقدية، الأصول المالية النقدية، والمطلوبات المالية النقدية، والأدوات المالية النقدية):
اموال محتفظ بها أصول (أصول مالية) ومطلوبات (مطلوبات مالية) سيتم استلامها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.

حصة الأقلية: هي ذلك الجزء من صافي نتائج عمليات وصافي أصول المنشأة التابعة التي تعود للحصص التي لا تمتلكها المنشأة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة.

الشهرة السالبة: أي زيادة متبقية في تاريخ عملية المبادلة لحصة المنشأة المتملكة في القيم العادلة للأصول والمطلوبات القابلة للتحديد التي تم امتلاكها عن تكلفة الامتلاك.

صافي الاستثمار في وحدة أجنبية: هي حصة المنشأة المقدمة للتقارير في صافي أصول الوحدة.

صافي الاستثمار في عقد الايجار: هو إجمالي الاستثمار في عقد أيجار ناقصاً الدخل التمويلي غير المكتسب.

صافي الربح أو الخسارة: يشمل المكونات التالية:-
(أ) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.
(ب) البنود غير العادية.

صافي القيمة القابلة للتحقق: هي سعر البيع المقدر اثناء سير العمل المعتاد ناقصاً التكاليف المقدرة للإنجاز والتكاليف المقدرة لإيجار البيع.

صافي سعر البيع: هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بين أصل في عملية تجارية صرفة بين أطراف مطلعة وراغبة ناقصاً تكاليف البيع.

7- **الحياد:** هو خلو المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية من التحيز.

عقد الايجار غير القابل للإلغاء: عقد الايجار الذي يمكن إلغاؤه فقط:
(أ) عند حدوث أمر طارئ بعيد الاحتمال، أو.

(ت) بإذن من المؤجر ، أو.
(ث) إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الاصل أو أصل معادل مع نفس المؤجر، أو
(ج) أذا دخل المستأجر في عقد إيجار بحيث ان استثمار عقد الإيجار بشكل معقول.

الطاقة العادية لمرافق الإنتاج: هو الإنتاج المتوقع تحقيقه كمعدل على مدى عدد من الفترات او المواسم في الظروف العادية، مع الأخذ في الاعتبار فقدان الطاقة الناجم عن الصيانة المخطط لها.

الأنشطة التشغيلية: هي الأنشطة الرئيسية للمنشأة المنتجة للإيراد والأنشطة الأخرى التي هي ليست أنشطة استثمارية او تمويلية.

الدورة التشغيلية: الوقت بين الحصول على المواد الداخلة في عملية وتحقيقها على شكل نقد أو أداة قابلة للتحويل بسهولة إلى نقد.

عقد الإيجار التشغيلي: هو عقد الإيجار عدا عن عقد الايجار التمويلي.

تكلفة بيئة مرسملة: ومدرجة كجزء لا يتجزأ من اصل آخر، فإنه يجب اختيار الأصل الموحد للتأكد من عدم تعرضه للتلف، والقيام حيث يكون ذلك مناسبا بتخفيضه الى مبلغه القابل للاسترداد.

إدماج التكاليف البيئية المرسملة: في الأصل ذي الصلة يمكن أن يسفر، في بعض الحالات عن قيد الأصل الموحد بأكثر من المبلغ القابل للاسترداد، لذلك يجب اختبار الأصل الموحد للتأكد من عدم تعرضه للتلف، وبالمثل يجب اختبار التكاليف البيئية المعترف بها كأصل منفصل للتأكد من عدم تعرضه للتلف، وفي حين أن المبادئ

الاعتراف بإتلاف البيئة: وقياسها وهي ذاتها التي تنطبق على أشكال أخرى من الإتلاف، فإن عناصر عدم التيقن يمكن أن تكون اكبر وبوجه خاص يجب النظر إلى اثر التلوث البيئي على قيمة الممتلكات المجاورة.

الاعتراف بالالتزامات البيئية:-

يتم الاعتراف عادة بالالتزام البيئي متى كان هناك التزام على المؤسسة بتحمل تكلفة

مخاطرة السعر: هناك ثلاثة أنواع من مخاطر السعر، مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة السوق، ولا يتضمن المصطلح مخاطرة السعر فقط احتمال الخسارة بل كذلك احتمال الكسب.

الأدوات المالية الأساسية: هي أدوات مالية مثل الذمم المدنية والذمم الدائنة والأوراق المالية لحقوق الملكية التي هي ليست أدوات مالية مستحقة.

الربح: هو المبلغ المتبقي بعد خصم المصروفات (بما في ذلك تعديلات الحفاظ على رأس المال حيث يكون ذلك مناسباً) من الدخل، وأي مبلغ يزيد عن ذلك يطلب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة هو ربح.

حصة الأقلية: هي ذلك الجزء من صافي نتائج عمليات وصافي أصول المنشأة التابعة التي تعود للحصص التي لا تمتلكها المنشأة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة.

الشهرة السالبة: أي زيادة متبقية في تاريخ عملية المبادلة لحصة المنشأة المتملكة في القيم العادلة للأصول والمطلوبات القابلة للتحديد التي تم امتلاكها عن تكلفة الامتلاك.

صافي الاستثمار في وحدة أجنبية: هي حصة المنشأة المقدمة للتقارير في صافي أصول الوحدة.

صافي الاستثمار في عقد الايجار: هو إجمالي الاستثمار في عقد أيجار ناقصاً الدخل التمويلي غير المكتسب.

الاعتراف: هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر والمقاييس التالية للاعتراف:-

(أ) من المحتمل أن أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى المنشأة أو منها.

(ب) للبند قيمة أو تكلفة يمكن قياسها بصورة موثوقة.

الملاءمة: تمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية او الحاضرة أو المستقبلية.

المبلغ ذات العلاقة: تعتبر الأطراف ذات العلاقة إذا كان احدها يستطيع السيطرة على الطرف الأخر أو ممارسة تأثير هام عليه في صنع القرارات التشغيلية والمالية.

الموثوقية: تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن للمستخدمين الاعتماد عليها لتمثيل ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع أن تمثله بأمانة.

تكلفة استبدال الأصل: يتم احتسابها عادة من تكلفة الامتلاك الحالية لأصل متشابه، سواء كان جديداً أو مستعملاً أو له طاقة إنتاجية أو إمكانية خدمة معادلة.

عملة التقرير: هي العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.

المنشأة المقدمة للتقارير: هي منشأة يوجد لها مستخدمين يعتمدون على بياناتها المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية الخاصة بها.

اتفاقية إعادة الشراء: اتفاقية لتحويل اصل مالي إلى طرف آخر مقابل نقد أو عوض آخر والتزام متزامن معه لإعادة امتلاك الأصل المالي في تاريخ مستقبلي مقابل مبلغ مساو للنقد أو العوض الاخر الذي تمت بادلته بالإضافة الى الفائدة.

البحث: هو استقصاء اصلي ومخطط له يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني جديد.

القيمة المتبقية: هي صافي القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها لاصل في نهاية عمر النافع بعد خصم التكاليف المتوقعة للتصرف فيه.

إعادة التقييم: هي إعادة بيان الموجودات والمطلوبات.

المبلغ المعاد تقييمه للأًصل: هي القيمة العادلة للأصل في تاريخ اعادة التقييم ناقصاً أي استهلاك متراكم لاحق.

الايراد: هو إجمالي التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية خلال الفترة الناشئة أثناء سير الأنشطة العادية للمنشأة عندما ينتج عن هذه التدفقات الواردة زيادات في حقوق الملكية، عدا عن تلك الزيادات من المشاركين في حقوق الملكية.

التأثير الهام: هي صلاحية المشاركة في صنع قرارات السياسة المالية التشغيلية لنشاط اقتصادي لكنها ليست سيطرة أو سيطرة مشتركة على هذه السياسات.

الملاءة: هي توفير النقدية على المدى الطويل لمواجهة الالتزامات المالية عندما يحل سدادها.

المنشأة التابعة: هي المنشأة التي تسيطر عليها منشأة أخرى تعرف بالمنشأة الأم.

الجوهر فوق الشكل القانوني: هو مبدأ تتم بموجبه المحاسبة عن العمليات والأحداث الأخرى وعرضها بناء على جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني.

اسهم الخزينة: هي أدوات حقوق ملكية أعيد امتلاكها وتحتفظ بها المنشأة التي أصدرتها أو شركاتها التابعة.

قابلية الفهم: المعلومات المقدمة في البيانات المالية لها خاصية قابلية الفهم عندما تكون مفهومة بالنسبة لمستخدميها الذين يملكون معرفة معقولة بالأعمال والانشطة الاقتصادية والمحاسبية، ورغبة في دراسة المعلومات باجتهاد معقول.

العمر الانتاجي هو أما:-

(أ) الفترة التي يتوقع على مدها استخدام اصل قابل للاستهلاك من قبل المنشأة، او.

(ت) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع ان تحصل عليها المنشأة من الأصل.

القيمة المستخدمة: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستخدام المستمر لاصل ومن التصرف فيه في نهاية عمره الانتاجي.

مصاريف الانتاج غير المباشر: هي تكاليف الانتاج غير المباشر التي تتغير بصورة مباشرة أو شبه مباشرة مع حجم الانتاج مثل المواد غير المباشرة والعمالة غير المباشرة.

المشارك في مشروع مشترك: هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

طريقة متوسط التكلفة الموزون: بموجب هذه الطيقة يتم تحديد تكلفة كل بند من خلال تحديد المتوسط الموزون لتكلفة البنود المشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المشابهة التي تم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة، ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري أو بعد استلام كل شحنة إضافية بناء على ظروف المنشأة.

المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية خلال الفترة:

عدد الاسهم العادية القائمة في بداية الفترة معدلة بعدد الاسهم العادية الملغاة، المعاد شراؤها او المصدرة خلال الفترة مضروباً بعامل وزن زمني.

حق شراء اسهم: أداة مالية تعطي حاملها حق شراء اسهم عادية.

المكافئات المرتبطة بالأصل المؤجر: هي توقع التشغيل المربح خلال حياة الأصل الاقتصادية والمكسب من تحسين القيمة أو تحقيق القيمة المتبقية.